



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 18471.000070/2006-81
Recurso nº 249.510 Voluntário
Acórdão nº **3302-00.410 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 01 de junho de 2010
Matéria IPI
Recorrente Alpeda Representações Ltda
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 11/02/2001 a 31/12/2002

EQUIPARAÇÃO À INDUSTRIALIZAÇÃO - AUSÊNCIA DE CONTRAPROVAS - POSSIBILIDADE

A comprovação fiscal de que houve grande entrada de produtos industrializados por encomenda e pouca entrada de mercadoria para revenda e a desproporcional saída destes produtos, justifica a tributação proporcional dos produtos saídos pelo IPI.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL -VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS - ANÁLISE DE DCTF

A auditoria de DCTF está abarcada pelo Mandado de Procedimento Fiscal - MPF - apresentado no início das fiscalizações. Os limites das verificações obrigatórias são os documentos contábeis e fiscais mantidos pelo sujeito passivo, tais como sua escrituração e as declarações apresentadas ao fisco (DIPJ/DCTF); conforma-se, assim, antes de qualquer outra coisa, em um exame da consistência dos registros e declarações produzidos pelo contribuinte, nos últimos cinco anos, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF.

IPI - INSUMO NT E ALÍQUOTA ZERO - DECISÃO DO STF - INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO

Em 25 de junho de 2007, ao julgar os Recursos Extraordinários n. 353.657 e 370.682, o Plenário do Supremo Tribunal Federal modificou o entendimento até então pacificado naquele colegiado por meio do Recurso Extraordinário 350.446, julgado em 18/12/02, que permitia o aproveitamento de crédito de IPI no caso de insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados. A partir deste julgamento do Plenário, entende-se que apenas os contribuintes adquirentes de insumos isentos têm direito ao crédito de IPI, conforme Recurso Extraordinário nº 217681.

CRÉDITOS BÁSICOS. INSUMOS ISENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

A aquisição de insumos isentos de IPI não dá direito a crédito do imposto nas operações posteriores. O texto constitucional (artigo 153, parágrafo 3º., inciso II), o CTN (artigo 49) e a legislação ordinária, foram categóricos ao prever a compensação do imposto devido em cada operação com o montante **cobrado** nas anteriores. Assim, se não houve cobrança, uma vez que a operação de aquisição foi de insumos isentos, não há, portanto, o que se creditar.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao recurso para: I) por maioria de voto, excluir do lançamento os débitos declarados em DCTF no curso da fiscalização e incluídos no Paes, mantido a multa de ofício. Vencido o Conselheiro José Antonio Francisco, que negava provimento ao recurso; II) pelo voto de qualidade, manter a glosa dos créditos de insumos isentos, vencidos os Conselheiros Fabiola Cassiano Keramidas, relatora, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto. Designado o Conselho Luis Eduardo G. Barbieri para redigir o voto vencedor, neste particular; III) por unanimidade de votos, manter os demais valores objeto do lançamento, nos termos do voto do Relatora.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente.

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS - Relatora.

(assinado digitalmente)

LUIS EDUARDO G. BARBIERI - Redator designado.

EDITADO EM: 16/12/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Luis Eduardo G. Barbieri, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Trata-se de auto de infração (fls. 181/229) lavrado para fim de constituir débito de IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados – entendido como devido em decorrência da constatação de falta de lançamento do IPI nas saídas em que o estabelecimento foi equiparado a industrial, e de falta de recolhimento e declaração, espontânea, do imposto destacado.

Por retratar a realidade dos fatos, peço vênica aos meus pares para reproduzir o relatório constante da decisão de primeira instância administrativa, a saber:

“A fiscalização procedeu ao levantamento das saídas (vendas) sujeitas à incidência do imposto, obtendo os valores do IPI Devido (valor total), que estão discriminados como IPI Lançado na Nota Fiscal ou como IPI Não Lançado, a depender da conduta adotada pela contribuinte (fls. 49/178). Na apuração do imposto a ser exigido de ofício foram compensados os créditos escriturados no RAIPI da empresa (fls. 02/145 do Anexo I). Os valores apurados estão consolidados no demonstrativo de fls. 202/212.

Em 15/02/2006, a requerente protocolou a impugnação de fls. 237 a 259. Discordou do lançamento efetuado sob as seguintes alegações, em síntese:

a) que a empresa se dedica também à comercialização de produtos adquiridos de terceiros, e que, nessas operações, não ocorre a equiparação a estabelecimentos industrial;

b) que foi incorreto o procedimento de apuração do IPI adotado pela fiscalização “que, diante de alegada dificuldade em fazer separação entre vendas de mercadorias fabricadas por terceiros por encomenda e as revendas de mercadorias, por simples analogia entendeu por utilizar o método descrito no parágrafo primeiro do art. 423 do Decreto 2.637/98, aplicando a alíquota de IPI em todos os produtos vendidos, sem distinção de sua origem. Alega também que o parágrafo único do art. 423, mencionado, “pressupõe a hipótese de existência de alíquotas diversas, enquanto que a saída de mercadoria a título de revenda não está sujeita a nenhuma alíquota do imposto (...)”.

c) solicita, em atendimento ao princípio da não-cumulatividade, que o fisco considere também os créditos decorrentes das aquisições de insumos sem destaque do IPI (MP, PI e ME isentos, não-tributados e tributados à alíquota zero), segundo demonstrativo de fls. 266/268, e também os créditos decorrentes de aquisições de insumos efetuadas perante estabelecimentos atacadistas;

d) em relação aos valores destacados nas notas fiscais, mas não declarados em DCFT, informa que, em relação ao período objeto do presente lançamento (01/2001 a 12/2002) a contribuinte não se encontrava sob ação fiscal, uma vez que o MPF que incluiu, para o IPI, esses períodos na ação fiscal, só foi emitido em 16/01/2003. Portanto, os valores informados nas DCTFs apresentadas em 26/11/2003 (fls. 277/409) não podem

ser objeto de lançamento de ofício. Além disso, os débitos declarados foram incluídos no PAES antes de concluída a ação fiscal que resultou no presente lançamento de ofício.

Visando sanar dúvidas quanto às operações em que o estabelecimento fiscalizado foi equiparado a industrial pelos auditores, o processo foi baixado em diligência por intermédio do despacho de fls. 615/616. Em atendimento, foi elaborado Termo de Encerramento de Diligência de fls. 755/756 e foram juntados aos autos os documentos de fls. 619/754. A contribuinte foi cientificada dos resultados da diligência solicitada (fl. 756) sem, contudo, apresentar razões adicionais à impugnação.”

Após o retorno da conclusão da diligência, da análise dos termos do processo e, principalmente, dos argumentos apresentados por ambas as partes – fiscalização e fiscalizado – a Terceira Turma da Delegacia de Julgamento de Juiz de Fora (MG) proferiu o acórdão nº 09-16.792 (765/779), por meio do qual cancelou parcialmente o auto de infração, tendo sido da seguinte forma ementado:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 11/02/2001 a 31/12/2002

EQUIPARAÇÃO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL.

Comprovado nos autos que as mercadorias supostamente revendidas são oriundas do retorno da industrialização por encomenda, fica caracterizada a equiparação, sendo devido o imposto nas saídas correspondentes. Devem ser excluídas da tributação apenas as vendas de fato, amparadas por notas fiscais de aquisições de mercadorias para revenda.

CRÉDITOS SOBRE AQUISIÇÕES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO E ISENTOS.

A legislação do IPI não permite a apropriação de crédito do imposto decorrente da aquisição de insumos tributados à alíquota zero e isentos aplicados na industrialização.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2001 A 31/12/2002

FALTA DE RECOLHIMENTO DE IPI LANÇADO.

Deve ser exigido, mediante lançamento de ofício, os valores do IPI destacados nas notas fiscais de saídas, escriturados no RAIPI, mas cujos saldos devedores não foram recolhidos nem espontaneamente declarados em DCTF. A inclusão de parte desses valores no PAES garante à contribuinte o direito à consolidação, nesse parcelamento especial, dos débitos correspondentes exigidos de ofício, até o limite, em valor original, dos valores informados nas DCTFs.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE.”

Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 792/804), por meio do qual reiterou as alegações trazidas na impugnação mencionada.

E o relatório:

Voto

Conselheira Relatora Fabiola Cassiano Keramidas

O recurso atende os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Assim como relatado, a matéria principal tratada no auto de infração em análise, refere-se ao IPI devido em determinadas saídas de produtos em razão da equiparação da Recorrente à indústria. Entendeu a fiscalização que a Recorrente recebeu produtos industrializados por encomenda, sem proceder à tributação devida por esta atividade de industrialização. A Recorrente defende-se alegando que não recolheu o imposto apenas nos casos em que procedeu a simples revenda de mercadorias, hipótese em que não houve industrialização.

Em seu favor a Recorrente discorre sobre a impossibilidade de manutenção do auto de infração uma vez que o Agente Fiscal não procedeu à auditoria de produção, sem a qual não seria possível a conclusão pretendida. Defende ainda que a diligência realizada não verificou sobre a existência, no início do exercício, de estoque de mercadorias adquiridas para revenda (Recurso Voluntário, fls. 794). Insiste, também, que não há imposto a pagar porque o que tinha que ser recolhido foi devidamente contabilizado e pago.

A decisão de primeira instância manteve em parte o auto de infração por não ter localizado documentos que comprovassem as alegações da Recorrente. Importa esclarecer que a Delegacia de Julgamento cancelou a parte do auto de infração que se referia às mercadorias comprovadamente compradas apenas para revenda, sem qualquer industrialização.

Decido. A despeito das alegações da Recorrente, fato é que nos presentes autos não se verificam provas de que os produtos que se pretende tributar foram adquiridos apenas para revenda. A afirmação realizada em sede de Recurso Voluntário, no sentido de que a fiscalização não analisou o estoque do início do exercício, ficou apenas em alegação. As provas trazidas aos autos comprovam o oposto, a pouca entrada de mercadorias para revenda e uma grande quantidade de produtos que voltaram de industrialização por encomenda.

E esta situação foi corretamente avaliada pelos julgadores de primeira instância administrativa, a saber:

“Algumas dessas vendas, ao que tudo indica, foram efetivamente tributadas pela Alpeda (vendas escrituradas nos CFOP 5.11 e 6.11, com destaque do IPI – fls. 49/178). Todavia, a esmagadora maioria das vendas de embalagens foi escriturada nos CFOP 5.12 e 6.12 (“revendas”), e, salvo alguma exceção, não foram tributadas pela empresa (fls. 68/178). Resta saber se essas operações não tributadas são, de fato, revendas de mercadorias adquiridas de terceiros.

Da análise dos documentos anexados aos autos, e em atendimento a solicitação desta DRJ (fls. 615/616), ficou comprovado que a fiscalizada possui, devidamente escrituradas,

apenas as seguintes notas fiscais de aquisição de material de embalagem de terceiros, ou seja, material de embalagem que não foi industrializado sob encomenda da Alpeda:

(...)

Notadamente a partir do terceiro decêndio de maio de 2001, a fiscalizada emitiu mais de 3000 de notas fiscais de “revendas” de sacolas plásticas (5.12 e 6.12 – fls. 68/178), sem destaque do IPI. Todavia, as únicas notas fiscais de aquisição de sacolas plásticas de terceiros a amparar essas “revendas” são as notas fiscais emitidas pela Valplast, acima relacionadas. Todas as demais entradas de sacolas plásticas, e das demais embalagens plásticas comercializadas pela Alpeda (película de polietileno, bobinas de polietilen), são oriundas do retorno da industrialização por encomenda (fls. 23/199 do Anexo IV e Anexos V a VII).

Ou seja, são centenas de notas fiscais de retorno de embalagens industrializadas por encomenda (fls. 23/199 do Anexo IV e Anexos V a VII) para umas poucas notas fiscais de vendas tributadas pela Alpeda (fls. 68/178). Interessante observar a mudança de procedimento da autuada. Até o 2º decêndio de maio de 2001, a esmagadora maioria de suas notas fiscais de vendas de embalagens eram emitidas nos CFOPs 5.11 e 6.11, com destaque do IPI, procedimento que condiz com o fato de que a esmagadora maioria das vendas de embalagens são oriundas do retorno da industrialização por encomenda. Inexplicavelmente, a partir do 3º decêndio de maio de 2001, a esmagadora maioria das vendas de embalagens passou a ser escriturada nos CFOPs 5.12 e 6.12, sem destaque do imposto, como se a empresa houvesse deixado de vender embalagens industrializadas por encomenda, o que, como visto, não ocorreu.

Diante das inexpressivas aquisições de embalagens plásticas de terceiros, inequivocamente em quantidades insuficientes para amparar as milhares de “revendas” escrituradas pela Alpeda, fica provado que mercadorias industrializadas por encomenda deram saída como se fossem revendas. Portanto, essas supostas revendas devem ser tributadas, pois que são oriundas do retorno de industrializações por encomenda, segundo comprovado nos autos.

O único ajuste a ser efetuado quanto a essa infração diz respeito às revendas propriamente ditas, ou seja, as revendas das embalagens adquiridas por intermédio das notas fiscais relacionadas na tabela da página anterior. Embora o auditor fiscal tenha mencionado não ser possível, a partir da escrituração fiscal da empresa, separar as revendas de embalagens das vendas de embalagens industrializadas por encomenda, o próprio auditor identificou as vendas de embalagens vinculadas às correspondentes aquisições para revenda (fls. 191 a 199 do Anexo III e fls. 02 a 22 do Anexo IV), identificação possível a partir das próprias notas fiscais.

Como nas revendas propriamente ditas não ocorreu a equiparação a estabelecimento industrial, não ocorreu o fato

gerador do IPI e, portanto, deve ser cancelado o débito do imposto relativo às notas fiscais de saídas relacionadas no demonstrativo “Correspondência entre aquisições para revendas e revendas de sacolas plásticas”, em anexo (fls. 780/782).

Quanto aos créditos relativos às aquisições de embalagens plásticas acabadas, destinadas a revenda (vide, por exemplo, fls. 191, 193, 195 e 197 do Anexo III c/c cópia do RE, fl. 105 do Anexo II), a Alpeda escriturou essas aquisições, erroneamente, no CFOP 2.11, quando deveria tê-las escriturado no CFOP 2.12. E a fiscalização, ao optar por tributar todas as revendas, aproveitou esses créditos no lançamento em discussão (fls. 105/106 do Anexo II), segundo demonstrativo de fl. 207. Ao afastar a tributação das revendas propriamente ditas deve-se, por consequência, desconsiderar os créditos relativos às aquisições de embalagens acabadas para revenda. Os ajustes ao lançamento relativos às revendas em discussão (cancelamento dos débitos e desconsideração dos créditos) estão discriminados no Demonstrativo de Apuração do IPI após Julgamento, em anexo (fl. 783), que demonstra os montantes do imposto que devem ser eximidos.

*Desta forma, é procedente em parte o lançamento dos valores exigidos na infração 001 (IPI não Lançado – Equiparado a industrial), discriminados às fls. 191/195, **devendo ser excluídos, tão-somente, os valores indicados no demonstrativo de fl. 783.**” (destaquei)*

Registra-se que tal conclusão decorre da análise das Notas Fiscais dos produtos entrados no estabelecimento da Recorrente, que indicam uma grande quantidade do retorno de mercadorias encaminhadas para industrialização e a saída apenas de mercadorias na forma de revenda. A proporção é que não se justifica.

A ausência de contraprova por parte da contribuinte faz com que suas alegações sejam insuficientes. Neste sentido, não foi trazido aos autos a comprovação de que havia no estoque inicial mercadorias para revendas suficientes às alegações da Recorrente, ou das milhares de notas fiscais que justificam a saída de mercadorias na forma de “revenda”. Ademais, o que foi demonstrado resultou no cancelamento parcial do auto de infração. Não existe, nos autos, indícios favoráveis às alegações da Recorrente, que levariam à impossibilidade de aplicação da presunção pelo auditor fiscal, razão pela qual mantenho o auto de infração neste particular.

Outras questões subsidiárias são trazidas pela Recorrente. A primeira delas refere-se ao pleito de reconhecimento da espontaneidade na entrega das DCTFs referentes aos períodos de 01/2001 a 12/2002, *verbis*:

“Outro argumento apresentado pela autuada diz respeito à espontaneidade na entrega das DCTFs. A autuada alega que, quando da apresentação das aludidas declarações (26/11/2003 – fls. 277/409), não se encontrava sob ação fiscal, tendo em vista que o MPF que incluiu o período objeto do lançamento em tela, para o IPI (01/2001 a 12/2002), só foi emitido em janeiro de 2006 (fl. 09). Não estando submetida à ação fiscal, no seu entender, concluiu que as DCTFs foram apresentadas

espontaneamente, embora em atraso, do que decorre a improcedência do lançamento dos valores informados em DCTF.

A questão fundamental à solução dessa controvérsia diz respeito, então, a determinar se essas entregas foram, ou não, espontâneas.”

As autoridades administrativas de julgamento entenderam que não havia espontaneidade porque a fiscalização foi iniciada antes da apresentação da mencionada declaração, e que o procedimento da Recorrente já estava abarcado pela fiscalização, uma vez que a análise de informação contábeis e declaradas ao Fisco é alvo das verificações obrigatórias, vejamos:

“Em primeiro lugar é preciso esclarecer que o lançamento dos valores ora em discussão (IPI lançado nas notas fiscais, mas não declarados ou recolhidos) conforma-se no procedimento denominado “Verificações Obrigatórias”, que não se constituiu em um procedimento típico de fiscalização, mas, tão-somente, objetiva confrontar os débitos dos impostos informados nas declarações apresentadas pela empresa com os correspondentes valores constantes de sua escrituração contábil/fiscal. Ou seja, é um procedimento que não aprofunda na verificação dos montantes apurados pela empresa, mas, simplesmente, verifica se os valores apurados pela própria empresa foram informados nas declarações de apresentação obrigatória à Receita Federal.

Após esse esclarecimento, resta uma segunda indagação: de qual MPF consta a autorização para efetuar as verificações obrigatórias relativas aos anos de 2001 e 2002? Resposta: do MPF de fl. 01, cuja ciência foi dada em 18/11/2002, e de cujo texto consta, expressamente, a autorização para as verificações obrigatórias. Merece transcrever a autorização do citado MPF:

VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS: correspondência entre os valores declarados e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos administrados pela SRF, nos últimos cinco anos.

Como o MPF de fl. 01 foi emitido em novembro de 2002, incluiu as verificações obrigatórias “nos últimos cinco anos” a saber: 2002, 2001, 2000, 1999 e 1998. Portanto, a contribuinte foi devidamente cientificada de que a ação fiscal a que foi submetida incluiria a conferência entre os valores escriturados e os declarados no período objeto do presente lançamento (2001 e 2002). Portanto, não há como reconhecer que as DCTFs apresentadas em 26/11/2003, relativas aos trimestres de 2001 e 2002, foram apresentadas espontaneamente. Em consequência, passível de lançamento de ofício os valores exigidos na infração 002, inclusive, com a correspondente multa de ofício.

Ressalte-se que o MPF de fl. 01, que autorizou a ação fiscal sobre a autuada, sofreu diversas prorrogações e alterações até a data do presente lançamento (fls. 10/11). Além disso, não houve interrupção do procedimento fiscal desde seu início (em 2002), segundo os diversos termos e intimações lavrados no decurso da

ação fiscal (fls. 05/44). Ou seja, não houve lapso temporal que permitisse à empresa a recuperação da espontaneidade nos termos do artigo 7º, § 2º, do Decreto 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal.”

Correto o entendimento fiscal. A análise das DCTF's pode ser realizada no âmbito das “*verificações obrigatórias*” pois trata-se de valores declarados que também deveriam estar contabilizados e vice-versa. Os **limites das verificações obrigatórias são os documentos contábeis e fiscais mantidos pelo sujeito passivo, como tais, sua escrituração e as declarações apresentadas ao fisco**; conforma-se, assim, antes de qualquer outra coisa, em um exame da consistência dos registros e declarações produzidos pelo contribuinte, nos últimos cinco anos, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF. Esta extensão do significado das verificações obrigatórias está corroborada pelo que consta do artigo 15 da Portaria COFIS n.º 28, de 31/05/2002:

“Das Verificações Obrigatórias:

Art. 15. Dentre as verificações previstas na Operação Fiscal “Verificações Preliminares”, são de execução obrigatória àquelas consistentes no cotejo entre os valores constantes da Declaração de Créditos e Débitos Tributários Federais (DCTF), ou declaração equivalente, e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, exceto aqueles sobre o comércio exterior.

(...)

§ 2.º No caso de períodos de apuração para os quais não tenha sido apresentada a DCTF, deverão ser cotejados os valores pagos ou recolhidos com os constantes da escrituração do sujeito passivo.

Assim sendo, limitam-se as verificações obrigatórias ao cotejamento entre valores declarados/pagos/recolhidos e aqueles constantes das declarações entregues a SRF ou da escrituração do sujeito passivo.” – destaquei.

Desta forma, não se aplica, *in casu*, o entendimento de que nesta hipótese o contribuinte estaria espontâneo. É sabida a jurisprudência que reconhece a espontaneidade do contribuinte mesmo que este esteja em fiscalização, desde que o tributo fiscalizado não seja objeto do Mandado de Procedimento Fiscal, e é justamente por entender que o MPF original alcançava as declarações (DCTF's) realizadas pela Recorrente que deixo de aceitar sua alegação.

A recorrente também pretende o cancelamento parcial do auto de infração em razão de ter procedido à inclusão dos débitos no PAES antes mesmo da lavratura do auto de infração. A decisão administrativa manteve o lançamento do tributo e multa, mas registrou a impossibilidade de exigência em duplicidade dos valores. Como houve diferença entre os valores lançados e incluídos no PAES, a autoridade administrativa fez um quadro demonstrativo esclarecendo os saldos que devem ser exigidos por meio deste processo administrativo.

Neste particular discordo do v. acórdão recorrido. Isto porque a DCTF é meio de constituição de crédito tributário e a Recorrente não apenas constituiu o crédito, como confessou este valor quando promoveu à sua inclusão no parcelamento - PAES. Não há sentido para a manutenção de auto de infração de valor já declarado e exigível imediatamente como saldo de parcelamento, caso este não seja quitado. Concorro, todavia, que a multa deve ser mantida, pois a Recorrente não estava espontânea em sua declaração.

Em relação aos pleiteados créditos, decorrentes de insumos tributados à alíquota zero ou isentos, entendo que deve ser concedido crédito para os isentos e para tal conclusão é preciso analisar profundamente a legislação e jurisprudência referente à matéria.

Inicialmente, façamos uma breve análise histórica destes créditos. Até o ano de 2007 ambos os tribunais superiores – Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal – pregavam que o princípio da não cumulatividade, para o imposto do IPI, permitia o aproveitamento do crédito nos casos de o insumo utilizado na industrialização estar sujeito à alíquota zero, isenção ou de ser não tributável.

Assim, o princípio da não cumulatividade foi entendido, por ambos os tribunais, como plenamente aplicáveis e provenientes da Constituição Federal/88. A alíquota zero, assim como a isenção e não tributação, foram consideradas como sendo forma de norma desonerativa, que deveria ter sua intenção de desoneração respeitada.

Assim, a não cumulatividade consistia em dois momentos, (i) fazer incidir a alíquota total do tributo em todas e cada uma da etapa produtiva e (ii) assegurar o abatimento no elo subsequente. De acordo com este procedimento, admitir um “não valor” na entrada do tributo, significaria diferir o tributo para recolhimento em outro momento.¹

Neste sentido, mister citar as palavras (trechos destacados) do então Ministro Nelson Jobim, no voto proferido nos autos do citado *leading case*, Recurso Extraordinário 350.446, julgado em 18/12/02, a saber:

*“Ora, não se admitir o creditamento do valor que corresponderia à isenção, a alíquota zero ou, mesmo, à não tributação, é frustrar o objetivo destas categorias jurídicas que, quando utilizadas, têm objetivos econômicos.”*²

“A isenção, alíquota-zero ou a não tributação de um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admito o creditamento.”

Nesta última - a operação subsequente – recompor-se-ia todo o tributo, como se isenção, alíquota-zero ou não-tributação não tivesse ocorrido em algum momento da cadeia produtiva.

*A recomposição do tributo dar-se-ia pela incidência da alíquota relativa à operação subsequente, que atingiria as operações anteriores isentas, de alíquota-zero ou não tributadas.”*³

¹ Recurso Extraordinário 212.484.

² Folha 41 do Voto Proferido no Recurso Extraordinário 350446.

³ Folha 41 do voto proferido no Recurso Extraordinário nº 350446/PR, publicado no DJU em 06/03/03.

Da mesma forma, o Superior Tribunal de Justiça entendia pela possibilidade de ressarcimento de créditos em vista dos insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, entendendo até mesmo, que seria devida correção monetária dos valores (mesmo sendo escriturais) desde o momento em que há impedimento do Fisco para o ressarcimento imediato dos valores.

“TRIBUTÁRIO – PROCESSUAL CIVIL – IPI – CRÉDITOS ESCRITURAIS – CORREÇÃO MONETÁRIA – INCIDÊNCIA – NÃO APLICAÇÃO DO ART. 166 DO CTN – AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DA QUESTÃO FEDERAL SOBRE A IMPOSSIBILIDADE DE A RECORRIDA AUFERIR O CREDITAMENTO DE IPI, ANTE A SUA ADERÊNCIA AO SIMPLES.

1. A Primeira Seção, na assentada de 13.4.2005, houve por bem reformar seu entendimento quanto à incidência de correção monetária sobre o aproveitamento do crédito de insumos imunes, não-tributados ou de alíquota zero.

2. Na oportunidade, prevaleceu a tese segundo a qual, nas hipóteses em que "o aproveitamento dos créditos não era permitido pelo Fisco, obrigando o contribuinte a procurar em juízo o reconhecimento do seu direito", a correção monetária deve ser aplicada, pois "não teria sentido, nessas circunstâncias, carregar ao contribuinte os ônus que a demora do processo acarretou sobre o valor real do seu crédito escritural" (EREsp 468.926/SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 27.6.2005).

3. A alegação de prescindibilidade de demonstração de que o encargo da exação foi suportado pelo contribuinte não é admitida por esta Corte. Não se entende a compensação, na hipótese, como modalidade de repetição de indébito, a exemplo de inúmeras ações julgadas nas Turmas de Direito Público deste Tribunal Superior. Versam os autos, diferentemente, acerca da existência de créditos de IPI a serem compensados quando há, em determinada etapa do ciclo econômico do bem industrializado, aquisição de insumos isentos, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero.

(...)” (STJ, Recurso Especial 752894 / SC, Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJ 29.11.2006)

Em relação ao crédito gerado em virtude da entrada de produtos isentos e sujeitos à alíquota zero, ainda é possível citar decisões proferidas pelo então Segundo Conselho de Contribuintes:

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - RETIFICA-SE O ACÓRDÃO Nº 201-75.412, QUE PASSA A TER A SEGUINTE EMENTA: "IPI. ISENÇÃO DA LEI Nº 5.330/67. Para que a venda ao Ministério da Marinha seja abrangida pela isenção da Lei nº 5.330/67, revalidada pela Lei nº 8.402/92, necessário o atendimento de duas condições: (a) ser material bélico; e (b) de uso privativo das Forças Armadas. Não ficando demonstrada nenhuma das duas condições, há que ser exigido o tributo. CRÉDITOS BÁSICOS. PRINCÍPIO DA NÃO-

CUMULATIVIDADE. ENTRADAS COM ALÍQUOTA ZERO. SAÍDA TRIBUTADA. POSSIBILIDADE DE O CONTRIBUINTE CREDITAR-SE. Diante da possibilidade de creditamento do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção, conforme precedente do STF (RE nº 212.484-2/RS), aplica-se o mesmo entendimento aos insumos tributados à alíquota zero. Recurso voluntário provido em parte." Embargos acolhidos para retificar o Acórdão nº 201-75412." (Primeira Câmara, Segundo Conselho de Contribuintes, Recurso 110.074, Processo Administrativo 13603.000975/97-32, julgado em 26.02.06)

"IPI - CRÉDITOS BÁSICOS - PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - ENTRADAS COM ALÍQUOTA ZERO - SAÍDA TRIBUTADA - POSSIBILIDADE DE O CONTRIBUINTE CREDITAR-SE - Diante da possibilidade de creditamento do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção, conforme precedente do STF (RE nº 212.484-2/RS), aplica-se o mesmo entendimento aos insumos tributados à alíquota zero. Recurso voluntário provido." (Primeira Câmara, Segundo Conselho de Contribuintes, Recurso 118.204, Processo Administrativo 10940.000885/00-18, julgado em 04.12.01)

Todavia, no ano de 2007, o Supremo Tribunal Federal alterou seu antigo posicionamento, ao voltar a analisar o princípio da não cumulatividade do IPI com nova composição de julgadores. A decisão dos Recursos Extraordinários nº 353.657 e 370.682 foi no sentido de que **a entrada de insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados não geram direito ao crédito**. Importante mencionar que não houve alteração no entendimento do Supremo Tribunal Federal quanto à possibilidade de creditamento no caso de insumo isentos.

Para aclarar este entendimento, trago à colação decisão proferida pela Ministra do Supremo Tribunal Federal Carmen Lúcia, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 217681, *in verbis*:

*"Examinada a matéria trazida na espécie, **DECIDO**.*

3. Razão jurídica assiste, em parte, à Recorrente.

*4. É entendimento do Supremo Tribunal Federal que **o direito de crédito de IPI em relação a insumos isentos de IPI não ofende o art. 153, § 3º, da Constituição da República**. Confira-se o Recurso Extraordinário 212.484, Redator para acórdão Ministro Nelson Jobim, DJ 27.11.1998:*

"EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido."

5. Quanto ao creditamento de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero, em 25 de junho de 2007, ao finalizar o julgamento dos Recursos Extraordinários n. 353.657, Relator Ministro Marco Aurélio, e 370.682, Relator Ministro Ilmar

Galvão (Informativo STF 473), o Plenário do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido da impossibilidade de se conferir crédito tributário aos contribuintes adquirentes de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero, em razão da ausência de recolhimento do imposto, donde a incapacidade de gerar o crédito.

Ponderou-se, ainda, que o entendimento contrário ofenderia o princípio da seletividade, pela possibilidade de compensação maior para os produtos menos essenciais.

6. Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido.

7. Pelo exposto, dou parcial provimento ao recurso extraordinário para autorizar o crédito de IPI apenas nas operações isentas (art. 557, § 1º-A, do Código de Processo Civil e art. 21, § 2º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal).” (destaquei)

Desta forma, como a Recorrente pretende reconhecer créditos decorrentes de insumos isentos ou sujeitos à alíquota zero, aplico o entendimento do Supremo Tribunal Federal para permitir apenas o crédito dos valores referentes aos insumos isentos.

Ante o exposto, é o conhecimento do Recurso apresentado para o fim de DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, na intenção de cancelar os valores incluídos no Parcelamento Especial – PAES e reconhecer o direito aos créditos decorrentes dos insumos isentos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Fabiola Cassiano Keramidas - Relatora

Voto Vencedor

CONSELHEIRO LUÍS EDUARDO G. BARBIERI, REDATOR DESIGNADO

A ilustre Conselheira Relatora entendeu que é possível reconhecer o direito aos créditos decorrentes dos insumos isentos, conforme argumentação que faz, neste sentido, no voto vencido.

Nesta matéria, por voto de qualidade, a Turma decidiu, por negar provimento ao recurso, sendo este Conselheiro-Redator designado para fazer o voto vencedor.

Portanto, o ponto de discordância refere-se exclusivamente à possibilidade de aproveitamento de créditos de IPI sobre insumos isentos e, assim sendo, somente sobre esta questão irei pronunciar-me neste voto.

A sistemática da não-cumulatividade do IPI permite que o contribuinte compense o tributo destacado na nota fiscal de aquisição de insumos de fornecedores com aquele que for devido na operação seguinte (saída de produto).

Neste sentido dispõe a Carta Magna (art. 153, parágrafo 3º, inciso II) ao prescrever que o IPI “*será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante **cobrado** nas anteriores*”

O CTN, da mesma forma, em seu artigo 49 e parágrafo único, trata da não cumulatividade do IPI:

*“Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o **pago** relativamente aos produtos nele entrados.*

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.”

A legislação ordinária, no mesmo diapasão, prevê a sistemática de créditos sobre o IPI pago nas aquisições de insumos em operações anteriores (o IPI já vem destacado nas notas fiscais de aquisição dos produtos entrados em seu estabelecimento). Estes créditos poderão ser compensados com o IPI devido nas operações de saída dos produtos do estabelecimento do contribuinte. Esta sistemática da não-cumulatividade do IPI encontra-se regulamentada no artigo 146 do RIPI/98 (Decreto nº 2.637/1998) e no artigo 163 do RIPI/2002 (Decreto nº 4.544/2002).

Ora, parece-me que o texto constitucional, o CTN e a legislação ordinária foram categóricos ao prever a compensação do imposto devido em cada operação com o montante **cobrado** nas anteriores. Assim, se não houve cobrança, uma vez que a operação de aquisição foi de insumos isentos, não há o que se creditar, portanto, não há também que se falar em não-cumulatividade.

O crédito que se pretende ressarcir trata-se de um valor fictício, presumido, posto que ele não existe de fato, repita-se, não foi pago pelo contribuinte e nem cobrado pelo Fisco na operação anterior.

E assim sendo, entendo que não há lei específica que autorize o contribuinte ressarcir estes créditos originários da aquisição de insumos isentos. E mais, a Constituição Federal veda expressamente a concessão de crédito presumido, sem lei que autorize, conforme dicção do § 6º do art. 150, *verbis*:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido

mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.” (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (negritei)

Destarte, entendo que não há previsão legal para o contribuinte creditar-se do IPI referente às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem isentos.

Para corroborar a tese de que as aquisições de insumos isentos não dão direito a crédito do IPI, transcrevo excertos do esclarecedor voto do Conselheiro José Antonio Francisco, proferido no Acórdão 201-80648, sessão de 17/10/2007:

“Passa-se ao exame das matérias de mérito.

1) Créditos de insumos de alíquota zero, não tributados e isentos

1.1) Insumos isentos

Inicialmente, a questão não se resolve de forma simples sob a alegação de que a não-cumulatividade seria um instituto jurídico que deveria ser analisado exclusivamente sob tal prisma.

A mesma assertiva pode ser aplicada ao caso de insumos de alíquota zero, cujo direito de crédito tem sido afastado por este 2º Conselho de Contribuintes.

Ademais, as referências ao Parecer PGFN n 2 405, de 2003, publicado no DOU de 26 de março de 2003, devem ser entendidas sob o ponto de vista da discussão que se fazia à época de sua publicação e ainda se faz no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

O STF, de fato, reconheceu o direito de crédito relativamente aos insumos isentos. À época, chegou também a reconhecer o direito relativo a insumos de alíquota zero, considerando que se trataria de situação similar à da isenção. Portanto, o Parecer tinha como um dos objetivos afastar tal similaridade, o que não implica que tenha reconhecido o direito de crédito no caso de insumos isentos.

No tocante aos insumos isentos, o Supremo Tribunal Federal posicionou-se favoravelmente ao direito de crédito, no caso de insumos adquiridos da Zona Franca de Manaus.

Foram duas as razões que, em princípio, levaram o STF a adotar o posicionamento, no julgamento do RE No 212.484: não existência de ofensa ao princípio da não-cumulatividade e efetividade da norma isentiva.

Assim, o creditamento seria necessário para evitar o diferimento da tributação para a etapa seguinte (efetividade da norma) e, nesse contexto, não haveria ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

O trecho do voto do Ministro Nelson Jobim no RE nº 212.484, reproduzido abaixo, demonstra a conclusão (STF, http://www.stf.gov.br/Jurisprudencia/It/frame.asp?classeaRE&processo=212484&origem=IT8mod_classea437, <23 jul 2004>):

"Ora, se esse é o objetivo, a isenção concedida em um momento da corrente não pode ser desconhecida quando da operação subsequente tributável. O entendimento no sentido de que, na operação subsequente, não se leva em conta o valor sobre o qual deu-se a isenção, importa, meramente em diferimento."

Mais adiante, continua:

"Com a vênua do eminente Ministro-Relator, ousou divergir, com o pressuposto analítico do objetivo do tributo de valor agregado. O que não podemos, por força da técnica utilizada no Brasil para aplicar o sistema do tributo sobre o valor agregado não-cumulativo, é torná-lo cumulativo e inviabilizar a concessão de isenções durante o processo produtivo.

Tenho cautela que impõe a técnica do crédito e não de tributação exclusiva sobre o valor agregado. Tributa-se o total e se abate o que estava na operação anterior. O que se quer é a tributação do que foi agregado e não a tributação do anterior, caso contrário não haverá possibilidade efetiva de isenção: é isento numa operação, mas poderá ser pago na operação subsequente."

Dessa forma, ao menos nos casos de isenção, deveria prevalecer a técnica do IVA e não a do IPI, sob pena de anulação da isenção de produtos durante o processo produtivo.

Entretanto, a conclusão é contraditória, pois o modelo de não-cumulatividade do IPI é o de imposto sobre imposto.

Ademais, deve-se considerar que uma análise minuciosa dos casos de isenção contradiz o argumento acima reproduzido de que a sistemática do IPI poderia "inviabilizar a concessão de isenções durante o processo produtivo".

É que os casos de isenção, que constam do art. 51 do RPI de 1999, são quase que totalmente relativos a produtos acabados ou a insumos empregados em produtos acabados isentos. A única exceção à constatação é a do inciso VIII, que se refere a papel para impressão de música.

A razão disso é que, em princípio, a isenção sobre insumos em geral não tem propósito, pois se está a falar de imposto incidente sobre produtos industrializados, que somente têm função e utilidade quando acabados.

Ademais, o atual regulamento, em seu art. 69, prevê a isenção, de acordo com as disposições legais, somente em relação a produtos fabricados na Zona Franca de Manaus, o que exclui as matérias-primas não industrializadas.

Mais do que isso, o inciso II do referido artigo tem uma clara denotação de referir-se a produtos acabados, pois fala em produtos fabricados na ZFM que devam ser comercializados em qualquer outro ponto do País, sendo que as exceções, também, somente recaem sobre produtos acabados, como os automóveis.

Se a isenção se aplicasse também a insumos, então as partes e peças de automóveis fabricadas na ZFM (usando o mesmo exemplo) não estariam incluídas nas exceções e, em consequência, estariam isentas, o que seria absurdo, pois bastaria que se exportassem para fora da ZFM todos os componentes não montados de automóveis para serem montados fora da ZFM, fraudando-se a lei, pois o IPI somente recairia sobre os valores agregados.

Por fim, observe-se que é precisa a observação da autoridade de primeira instância quanto às contradições relativas ao alegado direito de crédito, no que tange ao ressarcimento de valores nunca anteriormente recolhidos.

Dessa forma, em que pesem os fortes argumentos a favor do direito de crédito, entendendo não haver, na prática, razão jurídica pano creditamento.”

Por fim, registre-se que a tese adotada neste voto vencedor está em harmonia com atual posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no sentido da impossibilidade de compensação de créditos do IPI relativos à aquisição de insumos isentos, *verbis*:

“RE 566551 AgR / RS - RIO GRANDE DO SUL

Relator(a): Min. ELLEN GRACIE

Julgamento: 06/04/2010

Órgão julgador: Segunda Turma

Ementa

TRIBUTÁRIO. IPI. INSUMOS ISENTOS, NÃO-TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO AOS CRÉDITOS. DECISÃO COM FUNDAMENTO EM PRECEDENTES DO PLENÁRIO.

1. A decisão recorrida está em consonância com a jurisprudência do Plenário desta Corte (RE 370.682/SC e RE 353.657/RS), no sentido de que não há direito à utilização dos créditos do IPI no que tange às aquisições insumos isentos, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero.

2. Agravo regimental improvido.

Decisão - Negado provimento. Votação unânime.

Ausentes, justificadamente, neste julgamento, os Senhores Ministros Celso de Mello e Eros Grau.”

Processo nº 18471.000070/2006-81
Acórdão n.º **3302-00.410**

S3-C3T2
Fl. 18

À vista do exposto, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO**, quanto à possibilidade de aproveitamento de créditos de IPI sobre insumos isentos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luís Eduardo G. Barbieri - Redator Designado