



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

Processo nº 10480.002640/2003-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-001.312 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de junho de 2013
Matéria RESSARCIMENTO IPI
Recorrente USINA SÃO JOSÉ S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/08/2002

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, correto o indeferimento, por prescindível, do pedido de diligência ou perícia.

RESSARCIMENTO. CRÉDITOS. PRESCRIÇÃO.

Não se tratando de repetição de indébito, mas sim de dívida da União para com a contribuinte, o prazo para que se possa pleitear o ressarcimento de créditos do IPI prescreve em cinco anos contados da data da efetiva entrada dos produtos no estabelecimento da empresa.

RESSARCIMENTO. CRÉDITOS. ARTIGO 11. LEI 9.779/99. SÚMULA CARF nº 16.

O direito ao aproveitamento dos créditos de IPI decorrentes da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na fabricação de produtos cuja saída seja com isenção ou alíquota zero, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos pelo estabelecimento do contribuinte a partir de 1º de janeiro de 1999, conforme definido na Súmula CARF nº 16.

RESSARCIMENTO. CRÉDITOS. ADUBO, HERBICIDAS, FUNGICIDAS.

Somente podem ser incluídas na base de cálculo do crédito de IPI as aquisições de matéria-prima, de produto intermediário ou de material de embalagem. As aquisições de adubos, herbicidas e fungicidas utilizados no cultivo da cana-de-açúcar da qual a usina extrai o álcool e açúcar exportados não dão direito ao benefício, pois não se integram ao produto final, nem foram consumidos, no processo de fabricação, em decorrência de ação direta sobre o produto final.

CRÉDITOS BÁSICOS. INSUMOS NÃO TRIBUTADOS. IMPOSSIBILIDADE.

A aquisição de insumos não tributados (N/T) pelo 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 não tributados, não há, portanto, o que se creditar.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

JOEL MIYAZAKI - Presidente.

CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO - Relator.

EDITADO EM: 29/07/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Joel Miyazaki (Presidente), Mércia Helena Trajano Damorim, Daniel Mariz Gudino, Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo e Luciano Lopes de Almeida Moraes.

Relatório

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, formulado pela ora recorrente, no valor de R\$ 3.810.056,44.

Por bem descrever os fatos, transcrevo abaixo o relatório inserido na decisão recorrida.

A Delegacia da Receita Federal em Recife/PE, através do Despacho Decisório de fl. 1084, deferiu em parte o referido requerimento de ressarcimento, o que acarretou o reconhecimento do valor de R\$ 16.468,93, com base nas conclusões relatadas no Termo de Informação Fiscal acostado às fls. 1051/1083, a seguir sintetizadas, que foram acompanhadas de comentários à legislação aplicável a espécie:

1) Ocorreu a prescrição do direito ao ressarcimento dos valores solicitados referentes aos períodos anteriores a 19 de março de 1998.

2) É inaplicável a disposição contida no art. 11 da Lei nº 9.779/99 para a apuração do IPI correspondente a períodos anteriores ao início da sua vigência (ou seja anteriores a 1º de janeiro de 1999).

3) *Inexiste direito ao crédito do IPI pela entrada de insumos não tributados, isentos ou tributados a alíquota zero.*

4) Inexiste direito ao crédito do IPI pela entrada de materiais de consumo e peças de reposição de bens pertencentes ao ativo imobilizado.

5) Admite-se a manutenção do crédito do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos destinados à exportação.

6) Os valores a serem ressarcidos não estão sujeitos a incidência de juros equivalentes a taxa SELIC.

Inconformada com a decisão administrativa, de cujo teor foi cientificada em 29/08/2007 (AR As fls. 1137), a requerente apresentou, tempestivamente, em 28/09/2007, a manifestação de inconformidade de fls. 1189/1211, expendendo, em síntese, as seguintes razões de discordância:

Alega que o IPI é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, regime que obriga o contribuinte a antecipar o pagamento antes de qualquer exame por parte da autoridade administrativa tributária. Desse modo, caberia a tal autoridade proceder à homologação expressa, ou caso contrário homologado estaria o lançamento após cinco anos da ocorrência do fato gerador (homologação tácita), conforme prescreve o art. 150, § 4º, do CTN.

Assim é que o contribuinte dispõe do prazo de dez anos (cinco mais cinco), a partir da aquisição dos insumos, para pleitear o reconhecimento do direito creditório.

Argumenta que estando a empresa impedida de escriturar os créditos pela entrada dos insumos, em face da vedação contida no art. 100 do RIPI e no art. 4º da IN SRF 33/99, o pleito formulado assume a condição de repetição de indébito. Assim, tem-se que resta pacificada no STJ a orientação de que o direito de repetir o indébito tributário conta-se da homologação expressa ou tácita, de conformidade com os arts. 150, §4º, e 174, ambos do CTN.

Transcreve ementas de julgados do STJ que, segundo seu entendimento, dariam guarida aos argumentos apresentados (Resp 831292/DF e RESP 433963/PR).

Sustentando a possibilidade de aplicação retroativa dos dispositivos contidos na Lei 9.779/99, alega que as leis, como regra geral, podem atingir fatos pretéritos, estando excepcionados, na esfera constitucional, apenas o ato jurídico perfeito, a coisa julgada e o direito adquirido, além da lei penal quando prejudicial ao acusado.

Quanto à questão, fundamentando-se nos dispositivos contidos no art.º 106 e 144, §1º ambos do CTN, defende a aplicação, a

todo o período pleiteado, do art. 11 da Lei 9.779/99, vez que este, segundo sua ótica, conteria disposição meramente interpretativa.

Quanto ao tema apresenta Ementa de julgado do STJ (REsp 856508/SP).

Argumenta que a maioria dos insumos ou produtos intermediários desconsiderados pelo fisco é composta de itens essenciais e indispensáveis ao seu processo produtivo, que são totalmente consumidos, integrados ao produto final ou sofrem desgaste ou perda de propriedades físicas e químicas.

Alega que produtos como herbicidas e fungicidas, que seriam, segundo expõe, indispensáveis na cadeia de produção do açúcar e do álcool, possuem a natureza de insumos ou materiais intermediários, circunstância que ensejaria o aproveitamento do crédito do imposto a eles vinculados. Da mesma forma, assevera que o adubo se constitui como elemento essencial para a produção da cana-de-açúcar e conseqüentemente do álcool e do próprio açúcar, o que tornaria todo o ciclo agroindustrial da sua empresa dele dependente.

Transcreve ementa de acórdão do STJ que aponta para a possibilidade de direito creditório de IPI relativo a materiais refratários (Resp 18361-0/SP).

Afirma ainda que os denominados produtos intermediários, por se exaurirem no processo produtivo agroindustrial, são classificados como custos de industrialização e, por isso, não podem ser lançados contabilmente no ativo imobilizado.

Diz que a administração não poderia negar o direito ao creditamento sem uma análise técnica, com base apenas "em meras suposições infundadas", e defende que a exceção prevista no Regulamento do IPI, que prevê a impossibilidade de creditamento decorrente de bens destinados ao ativo permanente, constitui-se em uma afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

Aduz que nenhum dos bens e produtos relacionados na informação fiscal podem ser registrados no seu ativo permanente, posto que além de desgastados ou consumidos no processo produtivo, possuem vida útil inferior a um ano.

Arremata a questão afirmando que "qualquer restrição imposta ao contribuinte de IPI quanto ao aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de mercadorias, material de embalagem, insumos e produtos intermediários, importa em violação Constituição Federal".

Assevera que o IPI é regido pelo princípio da não-cumulatividade, a teor do disposto no art. 153, § 3º, II da Constituição Federal, e diferentemente do que ocorre com o ICMS, a não-cumulatividade constitucional quanto ao aproveitamento de créditos relativos ao IPI é ampla e

incondicional, não comportando restrições, sob pena de inconstitucionalidade. A respeito do tema traz ementas de julgados do STF, que apontam no sentido de garantir o direito ao crédito do IPI na aquisição de insumos isentos ou tributados à alíquota zero (RE-350.446/PR, RE 212.4841RS e RE-AgR 293511/RS).

Volta a defender o caráter meramente interpretativo da Lei nº 9.779/99 (art. 11), que nada mais fez, segundo seu entendimento, do que explicitar, em face da controvérsia da matéria, o direito de creditamento já garantido pelo princípio da não-cumulatividade. A esse respeito, transcreve ementas de decisões do STJ (RESP 435783/AL e RESP 860907/RS).

Pugna pela aplicação de atualização monetária sobre os créditos pleiteados, utilizando novamente como principal argumento o princípio da não-cumulatividade.

Diz que os créditos que almeja perderam o caráter de créditos escriturais, em face da vedação ao seu lançamento na escrita fiscal, contida no art. 100 do RIPI e no art. 4º da IN SRF nº 33/99 sendo portanto passíveis de atualização. Quanto ao tema, apresenta ementas de julgados do STJ (RESP 7246021RS, RESP 752894/SC, ERESP 614660/PR e RESP 639868/SC).

Alegando a necessidade de dirimir dúvidas a respeito da natureza dos insumos e produtos intermediários que fazem parte do seu processo produtivo, relaciona quesitos (fls. 1209), indica o Sr. José Alberto da Silva como perito assistente e pleiteia a realização de perícia técnica.

Por fim, requer a aplicação do prazo prescricional de 10 (dez) anos, a revisão dos critérios utilizados para classificar os insumos, o reconhecimento do direito creditório decorrente da aquisição de insumos tributados ou não (isentos, alíquota zero ou não tributados), a realização de perícia e a incidência de atualização monetária.

A manifestação de inconformidade foi julgada improcedente pela DRJ/Recife em julgamento realizado na data de 22 de junho de 2009, em acórdão com a ementa transcrita abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/08/2002

PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

A não-cumulatividade do IPI é exercida pelo sistema de crédito atribuído ao contribuinte do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos.

RESSARCIMENTO. ART. 11 DA LEI Nº 9.779/99. INSUMOS.

Apenas os créditos oriundos das aquisições de insumos compreendidos nos conceitos estabelecidos pela legislação do IPI como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem são passíveis de ressarcimento.

RESSARCIMENTO. PERÍODO DE APURAÇÃO ANTERIOR A 10 DE JANEIRO DE 1999.

O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779/99, alcança exclusivamente os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 10 de janeiro de 1999, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 33/99 e Súmula nº 8 do Segundo Conselho de Contribuintes.

DIREITO AO CRÉDITO. INSUMOS NÃO ONERADOS PELO IPI.

É inadmissível, por total ausência de previsão legal, a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos do imposto alusivos a insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, uma vez que inexistente montante do imposto cobrado na operação anterior.

CRÉDITO DE IPI. RESSARCIMENTO. PRESCRIÇÃO.

Consoante o disposto no Decreto nº 20.910/32, o direito que o contribuinte tem para pleitear o ressarcimento de créditos do IPI prescreve no prazo de cinco anos.

RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA.

Inexiste amparo legal para a incidência de atualização monetária sobre ressarcimento de créditos de IPI, sendo esta hipótese distinta de restituição de imposto pago indevidamente ou a maior.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE.

Não compete à autoridade administrativa, com fundamento em juízo sobre constitucionalidade de norma tributária, negar aplicação da lei ao caso concreto. Prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, por força de dispositivo constitucional.

PEDIDO DE PERÍCIA DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Desnecessária a realização de perita quando os autos já trouxerem os elementos necessários para formação de convicção do julgador.

Solicitação Indeferida

A contribuinte, cientificada da decisão em 31/08/2009, apresentou recurso voluntário em 28/09/2009, com os argumentos expostos abaixo.

Salienta a complexidade do pedido de restituição, pela abrangência de produtos que estariam submetidos a. regra da não-cumulatividade do IPI, entendendo que o indeferimento do pedido pericial ofende ao direito de ampla defesa da recorrente. Requer, por este motivo, que seja o julgamento de 1ª instância anulado.

Afirma que o prazo prescricional a ser aplicado no presente caso é de 10 (dez) anos.

Aduz que o artigo 100 do RIPI e o art. 4º da IN SRF 33/99 vedam a escrituração de insumos do IPI pela entrada, impedindo a ampla fruição do crédito pelo contribuinte.

Nesse sentido, a busca pelo ressarcimento se converte, ontologicamente, em uma repetição de indébito que, somada a qualidade do lançamento do IPI, aumentam o prazo prescricional para o patamar de 10 (dez) anos.

No tocante ao afastamento da aplicação da Lei 9979/1999 para os créditos gerados pelas entradas de insumo anteriores a 10 janeiro de 1999 a recorrente afirma que a Lei 9979/1999 apenas explicitou uma regra constitucional de não-cumulatividade. Não criou obrigação ou direito novo.

A sua incidência seria interpretativa e a sua função esclarecer, para a administração fiscal e para o contribuinte. Nesse sentido, de acordo com o disposto no art. 106, I, do Código Tributário Nacional, a norma em tela operaria efeitos retroativos, atingindo a inteireza do crédito.

Argumenta ainda que os insumos apresentados pela recorrente são utilizados no processo produtivo, caracterizando-se como intermediários, integrados ao produto final produzido pela recorrente.

Nesse sentido, o adubo, os herbicidas, fungicidas - que são efetivamente indispensáveis ao processo produtivo - constituem sim produtos intermediários gerando crédito de IPI e o respectivo direito de aproveitamento da recorrente.

Já o aproveitamento de créditos de insumos que não tenham sido tributados, sejam isentos ou sejam tributados com alíquota zero, seria um direito constitucionalmente garantido a recorrente e não poderia a autoridade fazendária se negar a reconhecer tais créditos.

Por tais razões, requer a recorrente que se reconheça o direito ao crédito referente aos insumos não tributados, isentos ou tributados à alíquota zero.

Requer, por fim, a reforma da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto

O recurso atende aos requisitos de admissibilidade previstos na legislação de regência, razão pela qual dele tomo conhecimento.

A recorrente requer que o julgamento de 1ª instância seja anulado por ter negado à realização de perícia, ofendendo ao seu direito de ampla defesa.

Sustenta a tese baseada na complexidade do pedido de restituição, pela abrangência de produtos que estariam submetidos à regra da não-cumulatividade do IPI.

Em atenção ao alegado, em que pese a complexidade da matéria, entendo ser desnecessária a realização de perícia, mostrando-se correta a decisão recorrida.

Observe-se que, em pedidos de ressarcimento, o direito creditório se encontra na esfera do dever probatório dos contribuintes. Tal afirmação decorre da simples aplicação da regra geral, qual seja a de que àquele que pleiteia um direito tem o dever de provar os fatos que geram este direito.

Desta forma, o direito aos créditos no regime de não-cumulatividade informados em pedido de ressarcimento exige que o contribuinte comprove a existência dos fatos que geram este direito. Exige-se, portanto, a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório. Documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito.

Caso não seja possível verificar a existência do direito creditório nos documentos trazidos pelas partes, não cabe ao julgador dispensar a autoridade lançadora ou o contribuinte, conforme o caso, do ônus que a lei impõe a cada um deles. Da mesma forma, não é lícito ao julgador valer-se de diligências e perícias para, por vias indiretas, suprir o ônus probatório que cabia a cada parte.

Diligências existem para resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica. Já as perícias existem para fins de que sejam dirimidas questões para as quais exige-se conhecimento técnico especializado, ou seja, matéria impassível de ser resolvida a partir do conhecimento das partes e do julgador.

No presente processo, tendo em vista que os elementos constantes dos autos são suficientes para firmar o convencimento do julgador, conforme afirmado na decisão recorrida, mostra-se correto o indeferimento do pedido de perícia.

Tal procedimento encontra amparo no artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, que permite à autoridade julgadora de primeira instância indeferir a perícia solicitada quando entendê-la prescindível. Esta decisão, como visto, não configura cerceamento do direito de defesa.

Assim sendo, indefiro o pedido para declarar a nulidade do acórdão recorrido.

A recorrente alega, ainda, que se aplicaria ao seu direito a tese dos cinco anos (para homologação do crédito) mais cinco anos (para cobrança do crédito), adotada pela jurisprudência.

Em que pese o entendimento exposto pela contribuinte, já se encontra pacificado nesta casa que o prazo que os contribuintes possuem para ingressar com pedido de ressarcimento de créditos do IPI observa o disposto na regra geral do Decreto nº 20.910/32 (prazo quinquenal).

Com efeito, a possibilidade de aplicação do prazo prescricional decenal cinge-se às hipóteses de restituição de pagamento indevido (repetição de indébito), não incidindo, no caso, a disposição inserta no art. 165 do CTN e a prescrição pelo lançamento por homologação.

Isto decorre da natureza dos créditos da não-cumulatividade do IPI. Embora gerem o efeito de redução do tributo devido, os créditos não podem ser confundidos com tributo e, portanto, não estão sujeitos ao lançamento por homologação. Desta forma, não se aplica a alegada tese judicial, mesmo tendo o pedido sido realizado em momento anterior à Lei Complementar 118/05.

Dito isto, conclui-se que o prazo para requerer o ressarcimento dos créditos de IPI é de cinco anos, contados da data de entrada dos insumos no estabelecimento industrial. Aplica-se a este ressarcimento o artigo primeiro do Decreto 20.910/32:

Art. 1º As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda federal, estadual ou municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem.

Saliente-se que este entendimento já se encontra pacificado também no âmbito do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PREQUESTIONAMENTO. IPI. INSUMOS E MATÉRIAS-PRIMAS ISENTOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO AO CREDITAMENTO. PRESCRIÇÃO.

1. O princípio constitucional da não-cumulatividade, assegura ao contribuinte do IPI o direito ao creditamento do imposto na hipótese de aquisição de insumos e matérias-primas isentos ou tributados à alíquota zero.

[...]

4. In casu, o thema iudicandum não versa pedido de restituição do indébito tributário, mas de pleito de reconhecimento do direito ao creditamento, por isso que não se aplica o prazo de prescrição contado da data da homologação tácita, mas sim, consoante dispõe o art. 1º do Decreto-Lei 20.910/32, estando prescritos os valores recolhidos anteriormente aos cinco anos, contados retroativamente à propositura da ação.

[...]

(STJ, Recurso Especial 640773 / SC, Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJU 30.05.05)

TRIBUTÁRIO. IPI. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA ISENTA, NÃO TRIBUTADA OU SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. COMPENSAÇÃO. ART. 166 DO CTN. INAPLICABILIDADE. CRÉDITOS ESCRITURAIS. PRESCRIÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA.

[...]

5. A prescrição dos créditos fiscais visando ao creditamento do IPI é quinquenal, contada a partir do ajuizamento da ação.

[...]

(STJ, Recurso Especial 640773 / SC, Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJ 15.08.2005)

Diante do exposto, mostra-se correta a decisão recorrida ao negar direito a créditos requeridos após ultrapassado o prazo prescricional de cinco anos a contar da entrada dos insumos no estabelecimento industrial.

Em outro tópico, a recorrente contesta o afastamento da aplicação da Lei 9.979/1999 para os créditos gerados pelas entradas de insumo anteriores a 10 de janeiro de 1999, defendendo a natureza interpretativa desta norma, o que acarretaria na sua aplicação para períodos anteriores a sua vigência.

A lide a ser analisada, portanto, refere-se à possibilidade, ou não, de aproveitamento de crédito base quando os insumos tributados entraram no estabelecimento antes da vigência da Lei nº 9.779/99.

Observa-se que a questão já se encontra definida no âmbito do CARF, sendo inclusive objeto da Súmula CARF nº 16, com este teor:

Súmula CARF nº 16: O direito ao aproveitamento dos créditos de IPI decorrentes da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na fabricação de produtos cuja saída seja com isenção ou alíquota zero, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos pelo estabelecimento do contribuinte a partir de 1º de janeiro de 1999.

Dessa forma, considerando o teor da Súmula CARF nº 16, não merece provimento o recurso voluntário, devendo ser mantido o acórdão na parte em que não reconheceu o direito ao crédito em período anterior a vigência da Lei nº 9.779/99.

Em relação aos insumos cujos créditos foram glosados, a recorrente defende que adubo, herbicidas e fungicidas são utilizados em seu processo industrial, caracterizando-se como intermediários, integrados ao produto final produzido pela recorrente. Nesse sentido, constituíam produtos intermediários gerando créditos de IPI.

Em atenção ao alegado, esclarece-se que adubos, herbicidas e fungicidas não se caracterizam como matéria-prima para os produtos fabricados pela recorrente, quais sejam açúcar e álcool; tratam-se de produtos utilizados nas lavouras de cana-de-açúcar, essa sim matéria-prima utilizada no processo industrial do produto fabricado pela recorrente.

Segundo previsto na legislação do tributo, somente se caracterizam como matéria-prima e produto intermediário os insumos empregados diretamente na industrialização de produto final ou que, embora não se integrem a este, sejam consumidos efetivamente em seu fabrico, isto é, sofram, em função de ação exercida efetivamente sobre o produto em elaboração, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. A contrário senso, não integrando o produto final ou não havendo o desgaste decorrente do contato físico, ou de uma ação direta exercida sobre o produto em fabricação, não pode ser considerado como matéria-prima ou produto intermediário.

No presente processo temos uma usina, produtora de açúcar e álcool a partir da matéria-prima cana-de-açúcar, que pretende considerar como matéria-prima seus adubos, herbicidas e fungicidas. Tais artigos, em que pese serem utilizados no cultivo da cana-de-açúcar, não integram o processo produtivo de obtenção do açúcar e do álcool.

Observe-se que a atividade agrícola de cultivo da cana não é industrial. Desta forma, independentemente de quem cultive a cana-de-açúcar, seja por terceiros ou seja pela própria usina, não há como se falar em processo produtivo. O processo industrial apenas se inicia quando a cana, matéria-prima, adentra o complexo industrial da usina.

Em decorrência do exposto, conclui-se que somente podem ser incluídas na base de cálculo do crédito de IPI as aquisições de matéria-prima, de produto intermediário ou de material de embalagem. As aquisições de adubos, herbicidas e fungicidas utilizados no cultivo da cana-de-açúcar da qual a usina extrai o álcool e açúcar não dão direito ao benefício, pois não se integram ao produto final, nem foram consumidos, no processo de fabricação, em decorrência de ação direta sobre o produto final.

A recorrente, por fim, defende o aproveitamento de créditos de insumos que não tenham sido tributados, sejam isentos ou sejam tributados com alíquota zero, pois este seria um direito constitucionalmente garantido. Por tais razões, requer que se reconheça o direito ao crédito referente aos insumos não tributados, isentos ou tributados à alíquota zero.

No tocante ao alegado, esclarece-se que 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, na saída do produto.

Neste sentido dispõe o artigo 153, §3º, II, da CF:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

[...]

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

[...]

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; (grifo nosso)

O CTN, em seu artigo 49 e parágrafo único, reafirma o disposto acima:

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. (grifo nosso)

Criou-se um sistema de créditos que, em regra geral, confere ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores – o IPI destacado nas Notas Fiscais de aquisição dos produtos entrados em seu estabelecimento – para ser compensado com o que for devido nas operações de saída dos produtos tributados, em um mesmo período de apuração. Caso em determinado período os créditos excederem aos débitos, o excesso é transferido para o período seguinte.

A lógica da não-cumulatividade do IPI é, pois, compensar do imposto a ser pago na operação de saída do produto tributado do estabelecimento industrial ou equiparado o valor do IPI que fora cobrado relativamente aos produtos nele entrados.

Essa é a regra trazida pelo art. 25 da Lei nº 4.502/64, reproduzida pelo art. 164, inciso I, do RIPI/2002, a seguir transcrito:

Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I – do imposto relativo a MP, PI e ME, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;”(grifo nosso)

Como visto, a legislação tributária prevê a compensação do imposto devido em cada operação com o montante cobrado/pago nas anteriores. Assim, se não houve cobrança, uma vez que a operação de aquisição foi de insumos não tributados, não há o que se creditar.

Tal afirmação decorre da premissa básica da não-cumulatividade do IPI, qual seja a de se compensar o tributo lançado (na nota fiscal de aquisição de insumo) na operação anterior com o devido na operação seguinte. Desta forma, se no caso em análise não houve a cobrança do tributo na operação de entrada de insumo, não há que falar-se em direito a crédito, tampouco em não-cumulatividade.

Não se alegue que essa sistemática de imposto contra imposto vai de encontro ao princípio da não-cumulatividade, pois este não assegura a equalização da carga tributária ao longo da cadeia produtiva, tampouco confere o direito ao crédito relativo às entradas (operações anteriores) quando estas não são oneradas pelo tributo em virtude de suspensão do imposto, de alíquota neutra (zero), de isenção ou de não ser o produto tributado pelo IPI. Na verdade, o texto constitucional garante tão-somente o direito à compensação do

imposto devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, sem guardar qualquer proporção entre o exigido nas diversas fases do processo produtivo.

Por fim, em que pese não alcançar a totalidade dos produtos que a interessada busca creditar-se, é importante mencionar que o CARF já firmou entendimento de que a aquisição de insumos tributados à alíquota zero não gera crédito do IPI, nos termos da Súmula CARF nº 18, abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 18: A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI.

À vista do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância e, no mérito, por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto