



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

Processo nº 10530.720384/2005-69
Recurso nº 359.294 Voluntário
Acórdão nº 3801-00.284 – 1ª Turma Especial
Sessão de 14 de setembro de 2009
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrente NEVE INDÚSTRIA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida DRJ-SALVADOR/BA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/06/2004

CRÉDITO DE IPI. INSUMOS NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. INEXISTÊNCIA.

O princípio da não-cumulatividade do IPI é implementado pelo sistema de compensação do débito ocorrido na saída de produtos do estabelecimento do contribuinte com o crédito relativo ao imposto que fora cobrado na operação anterior referente à entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Não havendo exação de IPI nas aquisições desses insumos, por serem eles isentos, não tributados ou gravados com a alíquota zero, não há imposto algum a ser creditado.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Magda Cotta Cardozo
MAGDA COTTA CARDOZO - Presidente

Andreia Dantas Lacerda Moneta
ANDREIA DANTAS LACERDA MONETA - Relatora

EDITADO EM: 25 de setembro de 2009

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andreia Dantas Lacerda Moneta, Mônica Monteiro Garcia de los Rios (Suplente), Robson José Bayerl (Suplente) e Magda Cotta Cardozo.

Ausentes os Conselheiros Arno Jerke Júnior e Renata Auxiliadora Marchetti.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 251/265) interposto pelo contribuinte acima identificado, em 04/07/2008, contra acórdão nº 15-15.707 – 4ª Turma da DRJ em Salvador/BA, datado de 15 de maio de 2008, que indeferiu o pedido de ressarcimento de IPI objeto do presente processo, bem como não homologou as compensações efetuadas, nos termos da ementa do acórdão (fls. 244), abaixo transcrita:

“ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/06/2004

INCONSTITUCIONALIDADE.

A autoridade administrativa é incompetente para declarar a inconstitucionalidade de lei e de atos infralegais.

CRÉDITO DE IPI. INSUMOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

A aquisição de insumos isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero não gera direito ao crédito do IPI.

DIREITO AO CRÉDITO. ADMISSIBILIDADE. RESSARCIMENTO.

Somente os créditos relativos a insumos onerados pelo imposto são suscetíveis de escrituração, apuração e aproveitamento mediante pedido de ressarcimento ao fim do trimestre-calendário.

Rest/Ress. Indeferido – Comp. Não homologada

Em 01/10/2004 (fls. 01/47) a contribuinte transmitiu através do Programa PER/DCOMP 1.4, pedido de restituição de crédito básico de IPI, no valor de 31.452,34, decorrente das aquisições de insumos (matérias-primas, materiais de embalagem e produtos intermediários) isentos ou não tributados, na industrialização de produtos tributados pelo IPI, por entender aplicável à hipótese, o benefício criado pelo art. 11, da Lei nº 9.779/99, bem como Declaração de Compensação.

Foi procedida a conferência do crédito informado da DCOMP, conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 56/57. Foi constituído no presente procedimento o crédito tributário decorrente da glosa dos valores indevidamente utilizados como crédito básico de IPI, razão pela qual foi proposto o indeferimento do Pedido de Ressarcimento e recomendado ao contribuinte a retificação da escrituração contábil e fiscal.



A autoridade local, às fls. 59/61 indeferiu o pedido de ressarcimento objeto do presente processo administrativo sob o entendimento de que a aquisição de insumos desonerados do IPI na industrialização de produtos tributados, não geram direito ao crédito, bem como não homologou as compensações efetuadas, tendo a contribuinte apresentado manifestação de inconformidade (fls. 64/78), visando o reconhecimento do direito ao crédito, alegando a desconsideração pela autoridade fazendária dos créditos oriundos das aquisições de insumos tributados e, consequentemente, a homologação das compensações efetuadas.

A DRJ indeferiu a solicitação, nos termos da Ementa já transcrita.

Inconformada com a decisão, a recorrente interpôs recurso voluntário ao 2º Conselho de Contribuintes, aduzindo, em suma, a aplicação do art. 153, §3º, II, da CF/88 ao presente caso, bem como a desconsideração do crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos tributados.

É o relatório.

Voto

Conselheira ANDRÉIA DANTAS LACERDA MONETA, Relatora.

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

*** Da alegação de não consideração do crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos tributados**

Aduz a recorrente que a autoridade fazendária deixou de levar em consideração os créditos de IPI decorrentes da aquisição de insumos tributados aplicados na fabricação de outros produtos por parte da mesma, requerendo a homologação do direito ao crédito de IPI no montante de R\$ 12.921,76 (doze mil, novecentos e vinte e um reais e setenta e seis centavos).

A presente questão, registe-se, foi muito bem apreciada pela DRJ/SDR, razão pela qual transcreve-se trecho do voto, que passa a fazer parte integrando da presente decisão, *in verbis*:

"Verifica-se, ainda, de acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 56/57, que os produtos industrializados pela contribuinte, são: Sabão em Barra – classificação fiscal 3401.19.00, alíquota do IPI 5%; Detergente – classificação fiscal 3401.19.00, alíquota do IPI 5%; Vela – classificação fiscal 3406.00.00, alíquota de IPI 0% (zero).

Observa-se também, de acordo com as Notas Fiscais de Entrada/Aquisição relacionadas às fls. 17/41, do seu "Pedido de Ressarcimento ou Restituição Declaração de Compensação", que a contribuinte, na industrialização de seus produtos, utilizou não somente insumos tributados, como também insumos isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero, que não geram direito a créditos do IPI, tendo informado inclusive à fl. 41, o

total do IPI destacado nas NF (R\$ 12.355,47) e o total do IPI creditado no Livro RAIPI (R\$ 71.572,96).

Nas provas trazidas aos autos com a MI, a contribuinte apresentou, tão-somente, cópia das Notas Fiscais referentes à aquisição de insumos tributados, que dão direito ao crédito, com destaque, inclusive do IPI nas referidas NF (cópias, fls. 87/121), e conforme consta do Livro de Registro de Entradas (cópias, fls. 167/240)

E, como se vê da Manifestação de Inconformidade apresentada, a contribuinte pretende se creditar do IPI no valor de R\$ 31.452,34 (fls. 02), que compreende não somente a aquisição de insumos tributados, como também de insumos não-tributados, isentos ou tributados à alíquota zero, empregados na industrialização de seus produtos tributados (sabão em barra e detergente).

É de se destacar que a existência de créditos passíveis de ressarcimento há que ser comprovada mediante escrituração fiscal regular que permita a aferição de sua legitimidade com a confiabilidade necessária.

Ademais, convém registrar que, conforme averiguação do “Demonstrativos de Débitos” às fls. 12/16, constantes do pedido de ressarcimento da recorrente, que o total de débitos de IPI apurados, com a saída de seus produtos tributados (sabão em barra e detergente) para o mercado nacional no período de apuração relativo ao 1º e 2º trimestres de 2004, é superior ao crédito de IPI apurado, no mesmo período, quando da aquisição de seus insumos tributados, conforme consta da fl. 41, “Total do IPI Destacado de R\$ 12.355,47.

Assim, não há crédito a ser homologado.

*** Aquisição de insumos não-tributados ou tributados à alíquota zero não geram direito ao crédito**

O princípio da não-cumulatividade do IPI está previsto no texto constitucional desde a Emenda nº 18, de 11/02/1965 (art. 11, parágrafo único), passando pelas Constituições de 24/01/67 (art. 22, V, §4º), de 17/10/1969 (art. 21, I e V, §3º), até a de 5/10/1988, sem que houvesse sofrido qualquer alteração na sua definição.

A constituição de 1988 se refere a tal princípio em seu art. 153, §3º, II: “O IPI será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”.

A leitura do referido dispositivo nos leva à definição da técnica da não-cumulatividade, ou seja, de que a mesma se concretiza por meio de uma operação aritmética, em que o IPI devido pela venda que se faz a terceiros de determinado produto industrializado, é confrontado e compensado com o IPI que fora cobrado deste estabelecimento industrial, em operação anterior, pelo seu fornecedor dos insumos empregados no processo de elaboração dos produtos ao final postos em circulação.

Importante observar que a Constituição, ao dispor que se compensa “o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”, como regra geral, só admite o crédito, se a operação de saída do produto industrializado for tributada, pois qualquer

incentivo ou benefícios fiscais só podem ser estabelecidos por expressa disposição de lei (arts. 97, VI e 176, do CTN; art. 5º, II, 150, §6º e 151, III, da CF/88).

Essa é a definição, é a estrutura básica, fundamental, que a Constituição oferece, e que há de prevalecer, em face da “intangibilidade da ordem constitucional”, ou seja, a interpretação constitucional não dá margem a maiores divagações doutrinárias, porquanto deve, a não-cumulatividade, ser interpretada com seu complemento.

E o seu complemento está nos artigos 48 e 49 da Lei nº 5.172/66 (CTN), que, fato incontestável, tem o status de lei complementar, de forma a manter a perfeita adequação à diretriz constitucional. Assim dispõem os referidos artigos:

Art. 48. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos.

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 verificador, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.

A expressão destacada acima “*dispondo a lei*” evidencia que o princípio da não-cumulatividade tem como destinatário certo o legislador ordinário e não o aplicador da lei.

Na esteira desse regramento, a legislação do IPI mantém conformidade tanto com a Constituição, quanto com o Código Tributário Nacional, fenômeno que se registra desde a Lei nº 4.502, de 30/11/1964 (antiga Lei do *Imposto de Consumo* - convolado em IPI), atualmente vigente com alterações posteriores. Decretos regulamentares foram-se sucedendo, com a finalidade de manter atualizada a legislação de regência, e o Regulamento do IPI (RIP), aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 1998, tal como o anterior (Decreto 87.981/82), dispõe:

Art. 146. A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuindo ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados em seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste capítulo (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64, art. 25):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, 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. (grifei)

Assim, observa-se que o art. 147 do RIPI/98 só admite o crédito do IPI relativo aos insumos, se, de sua industrialização resultar subsequente saída tributada (salvo, obviamente, nas hipóteses em que a lei concede benefícios ou incentivos fiscais, assegurando a manutenção do crédito).

E não se tem notícia de que os dispositivos da legislação do IPI, que adotam a alíquota zero, e os que não conferem direito de crédito (*presumido*), na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, tenham sido contestados, ou declarados inconstitucionais.

A doutrina, quando se manifesta em relação às origens e evolução do instituto que ora abordamos, identifica a existência de duas formas de se apurar o montante do imposto devido: pelo valor agregado em cada operação, ou pela diferença entre o imposto devido na operação posterior e o exigido na anterior. Na primeira, denominada *base contra base*, subtraí-se do **valor** da operação posterior ou da anterior, ou, ainda, diminui-se do **total** das vendas o **total** das compras, aplicando-se a alíquota pertinente do imposto. Na segunda, denominada *imposto contra imposto*, subtraí-se do imposto devido na operação posterior, o que foi exigível na anterior, encontrando-se o valor líquido a recolher.

A leitura dos dispositivos legais supra evidencia que os contribuintes do IPI fazem jus ao crédito do imposto relativo a suas aquisições, de modo que somente deve ser recolhida ao Erário a diferença que sobejar o imposto que incidir sobre as vendas que realizarem.

Resta claro, portanto, que o sistema constitucional tributário brasileiro sempre reservou, para a definição da não-cumulatividade do IPI, a compensação pelo cálculo *imposto contra imposto*, com *apuração periódica* do IPI, haja vista que a norma fundamental dispõe que o IPI "será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores" (art. 153, § 3º, II, CF/88), definição que é explicitada pelo CTN (art. 49), e efetivada pela legislação do IPI (consolidada no RIPI e na TIPI). Em outras palavras, não adotou o método do valor agregado em cada operação.

Desse entendimento flui outro, o de que, na aquisição de insumos que a TIPI tributa à alíquota zero (0%), ou não os tributa, não é possível tomar de empréstimo a alíquota de, por exemplo, 10%, prevista para a operação de saída de produto industrializado, para apurar o *quantum* do crédito a ser escriturado em face da operação de compra de insumos feita anteriormente, por falta de previsão legal. Tal ausência não pode ser suprida pelo Juiz, porquanto é defeso ao Judiciário atuar como legislador positivo, já que, a teor do AgRg no RE 322.348-8-SC, STF, 2ª Turma, Celso de Mello, unânime, 12.11.2002, DJU 06.12.2002 - Ementário nº 2094-3):

Não cabe, ao Poder Judiciário, em tema regido pelo postulado constitucional da reserva de lei, atuar na anômala condição de legislador positivo (RTJ 126/48 - RTJ 143/57, RTJ 146/461-462 - RTJ 153/765 - RTJ 161/739-740 - RTJ 175/1137, v.g.), para, em assim agindo, proceder à imposição de seus próprios critérios, afastando, desse modo, os fatores que, no âmbito de nosso sistema constitucional, só podem ser legitimamente definidos pelo Parlamento.

É que, se tal fosse possível, o Poder Judiciário - que não dispõe de função legislativa - passaria a desempenhar atribuição que lhe é institucionalmente estranha (a de legislador positivo),

usurpando, desse modo, no contexto de um sistema de poderes essencialmente limitados, competência que não lhe pertence, com evidente transgressão ao princípio constitucional da separação dos poderes.

No tocante à diferença existente no texto constitucional de 1988, com relação ao ICMS, para o qual o art. 155, § 2º, II, “a”, da Constituição, estabelece expressamente que a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, entendo não ser aplicável o argumento “a contrário senso”, que conclui pelo seguinte: se para o IPI inexiste dispositivo constitucional semelhante, é porque o creditamento é permitido.

Os argumentos da recorrente encontram guarida, dentre outros, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 212.484-2-RJ, proferido pelo STF em 05/03/98, em que, vencido o Min. Relator, Ilmar Galvão, o Colendo Tribunal acatou a tese de que “*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*”.

Ocorre que o STF, todavia, e diga-se de passagem, acertadamente, está a mudar a sua jurisprudência, abandonando a tese defendida outrora a favor da recorrente.

Tanto assim que, especificamente em relação ao creditamento de IPI nas hipóteses de insumos não tributados ou tributados à alíquota zero, decidiu que a sua impossibilidade não viola o princípio constitucional da não-cumulatividade, estabelecido no art. 153, §3º, II, da CF. É o que se observa nos julgamentos dos Recursos Extraordinários nºs. 353.657 e 370.682, ementas abaixo transcritas abaixo:

Acórdão do RE 353.657

(Relator Ministro MARCO AURÉLIO, J. 25.06.2007, DJ 07.03.2008):

IPI – INSUMO – ALÍQUOTA ZERO – AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. Conforme disposto no inciso II do §3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensado-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero.

IPI – INSUMO – ALÍQUOTA ZERO – CREDITAMENTO – INEXISTÊNCIA DO DIREITO – EFICÁCIA. Descabe, em face do texto constitucional regedor do Imposto sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica.

Acórdão do RE 370.682

(Relator Ministro GILMAR MENDES, J. 25.06.2007, DJ 19.12.2007

1) Recurso Extraordinário. Tributário.

2) *IPI. Crédito Presumido. Insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Inexistência.*

3) *Os princípios da não-cumulatividade e da seletividade não ensejam direito de créditos presumidos de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero.*

4) *Recurso extraordinário provido.*

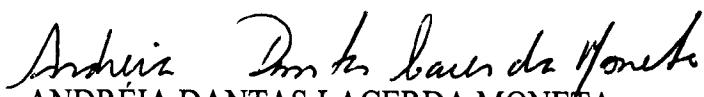
Ademais, no âmbito desse Segundo Conselho de Contribuintes, a matéria discutida nos presentes autos encontra-se por demais pacificada, inclusive sumulada, nos termos do Enunciado da Súmula nº 10, *in verbis*:

Súmula nº 10 - 2ºCC

A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI.

Assim, o creditamento do IPI em face do princípio da não-cumulatividade só permite o direito de creditamento se houve a cobrança do imposto, o que afasta completamente o aproveitamento de créditos relativos à aquisição de insumos isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.


ANDRÉIA DANTAS LACERDA MONETA