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

Processo nº	10530.720389/2005-91
Recurso nº	359.859 Voluntário
Acórdão nº	**3801-00.296 – 1ª Turma Especial**
Sessão de	19 de outubro 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: 01/04/2002 a 30/06/2002

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 - Presidente

Andréia Dantas Lacerda Moneta – Relatora

EDITADO EM: 30/10/2009

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Magda Cotta Cardozo, Andréia Dantas Lacerda Moneta, Arno Jerke Junior, Tânia Mara Paschoalin (Suplente), Ana Maria Barbosa Ribeiro (Suplente) e Renata Auxiliadora Marcheti.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 328/342) interposto pelo contribuinte acima identificado, em 04/07/2008, contra acórdão nº 15-15.708 – 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. 323), abaixo transcrita:

> *"ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*
>
> *Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003*
>
> *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 11/02/2004 (fls. 01/69) a contribuinte transmitiu através do Programa PED/DCOMP 1.2, pedido de restituição de crédito básico de IPI, no valor de R$ 54.394,54, relativo ao 2º Trimestre de 2002, 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 procedeu com a compensação do IPI devido no valor de R$ 13.369,99 (fls. 70/75).

Foi procedida a conferência do crédito informado da DCOMP, conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 84/85. 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. 87/89 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. 92/106), visando o reconhecimento do direito ao crédito, alegando a desconsideração pela autoridade fazendária dos créditos oriundos das aquisições de insumos tributados.

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$ 13.369,99 (treze mil, trezentos e sessenta e nove reais e noventa e nove centavos).

A presente questão, registre-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. 67/68, 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. 20/37, 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. 37, o total do IPI destacado nas NF (R$ 12.921,76) e o total do IPI creditado no Livro RAIPI (R$ 53.345,04).

Nas provas trazidas aos autos com a MI, a contribuinte apresentou, tão-somente, cópias das Notas Fiscais referentes à aquisição de insumos tributados, que dão direito ao crédito, com destaque, inclusive do IPI nas referidas NF, e conforme consta do Livro Registro de Entradas (cópias, fls. 204/279).

E, como se vê da Manifestação de Inconformidade apresentada, a contribuinte pretende se creditar do IPI no valor de R$ 53.267,37 (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. 14/19, 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 2° trimestres de 2002, é superior ao crédito de IPI apurado, no mesmo período, quando da aquisição de seus insumos tributados, conforme consta da fl. 50, "Total do IPI Destacado de R$ 9.324,69.

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 n° 18, de 11/02/1965 (art. 11, parágrafo único), passando pelas Constituições de 24/01/67 (art. 22, V, §4°), de 17/10/1969 (art. 21, I e V, §3°), 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, §3°, 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 inconteste, 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 verificados, 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 (RIPI), 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 ente 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 subseqüente 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 o 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,*** subtrai-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, § 2°, 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