



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

**Processo nº** 10530.720397/2005-38  
**Recurso nº** 270.484 Voluntário  
**Acórdão nº** **3803-01.340 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 2 de março de 2011  
**Matéria** IPI - PEDIDO DE RESSARCIMENTO - SALDO CREDOR TRIMESTRAL - INSUMOS NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO - DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** NEVE INDÚSTRIA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/03/2001

**ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.**

O processo administrativo fiscal não é foro hábil para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade, por se tratar de matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário. [Súmula CARF nº 2]

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/03/2001

**RESSARCIMENTO. CRÉDITOS DE IPI. INSUMOS NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS A ALÍQUOTA ZERO.**

O direito ao aproveitamento do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagens aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança somente os créditos relativos a insumos onerados pelo imposto.

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.

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Presidente e Relator

Participaram ainda do presente julgamento os Conselheiros Belchior Melo de Sousa, Hécio Lafetá Reis, Daniel Maurício Fedato, Carlos Henrique Martins de Lima e Rangel Perrucci Fiorin.

## Relatório

O estabelecimento-matriz de NEVE INDÚSTRIA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. formulou pedido eletrônico de ressarcimento do saldo credor trimestral de IPI, autorizado pela Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, e regulamentada pela Instrução Normativa – SRF nº 33, de 4 de março de 1999, no valor de R\$ 53.409,57, relativamente ao 1º trimestre de 2001 (fls. 01/02), cumulado com declaração de compensação do direito creditório com débitos de sua responsabilidade de fls. 71/72. O pleito foi indeferido porque todo o saldo credor referia-se à entrada de insumos tributados com alíquota "zero" ou não tributados".

Sobreveio Manifestação de Inconformidade . A 4ª Turma da DRJ/SDR julgou-a improcedente. O Acórdão nº 15-15.871, de 4 de junho de 2008, fls. 119 a 122, teve ementa vazada nos seguintes termos:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/01/2001 a 31/03/2001 INCONSTITUCIONALIDADE.*

*A autoridade administrativa é incompetente para declarar a inconstitucionalidade da lei e dos 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*

Cuida-se agora de recurso voluntário contra a decisão da DRJ/SDR-4ª Turma. O arrazoadado de fls. 125 a 139 rechaça o indeferimento de seu pleito, brandindo o princípio constitucional da não-cumulatividade, inserto no inc. II do § 3º do art. 153, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CRFB/88, sobre o qual digressiona longamente, citando e transcrevendo doutrina e jurisprudência, pugnando pela negativa de vigência do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, e da IN-SRF nº 33, de 1999.

Aduz que a autoridade administrativa deixou de computar os créditos referentes a insumos tributados, montantes a R\$ 53.409,57, que lhe asseguraria o ressarcimento de saldo credor de R\$ 6.990,01. Diz que anexou aos autos planilhas que demonstravam claramente a existência de crédito fiscal no valor acima indicado. Quanto ao direito ao creditamento na entrada de insumos que não sofreram gravação com o imposto, fundamenta-o

no princípio constitucional da não-cumulatividade. Transcreve jurisprudência judicial. Argumenta que a vedação ao creditamento provoca quebra na cadeia da não-cumulatividade.

Pede reforma da decisão *a quo*.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 124 a 139 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-SDR-4ª Turma nº 15-15.871, de 4 de junho de 2008.

## Alegação de inconstitucionalidade

O recorrente pede e espera que, em sede de processo administrativo, se negue vigência a lei e ato normativo regularmente introduzidos no ordenamento jurídico, referindo-se à Lei nº 9.779, de 1999, e à IN-SRF nº 33, de 1999, que vedam o creditamento do IPI nas aquisições de insumos não gravadas pelo imposto.

De início, é preciso observar que decisões judiciais atinentes ao caso concreto, como é assente, não têm eficácia *erga omnes*; não constituem legislação tributária, à luz do CTN, arts. 96 e 100, e dependem de Resolução do Senado Federal para que tenham efeito sobre a atividade da Administração Tributária (controle difuso da constitucionalidade).

O princípio da estrita legalidade é o paradigma da atividade administrativa estatal, sendo que a apreciação de questionamentos de jaez constitucional ou doutrinário não é província da atividade de julgamento administrativo empreendida pelo órgão competente no seio da Administração Pública, competindo-lhe tão-somente aplicar o direito tributário positivo.

O recorrente por outro lado demonstrou bem saber que o julgamento administrativo, efetivamente, não possui competência legal para se manifestar sobre questões em que se presume a colisão da legislação de regência com a Constituição Federal, atribuição reservada, no direito pátrio, ao Poder Judiciário. Tal impossibilidade é incontroversa. A propósito, incide a Súmula CARF nº 2 a vedar tal possibilidade:

*Súmula CARF Nº 2*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

## Crédito por entradas de insumos tributados

Relativamente ao pedido de aproveitamento de créditos por entrada de insumos tributados, destaco que, compulsando os autos, não encontrei qualquer planilha que os demonstrasse. A militar contra a leviana afirmação da fastidiosa peça recursal, há a constatação do agente fiscal, à fl. 81, que transcrevo:

*“Da análise feita, constatamos que sobre os insumos comprados pela empresa, que são utilizados na industrialização de seus produtos, não incidem IPI, ou seja, são produtos com alíquotas zero e não tributados, sem destaque nas Notas Fiscais de Entrada...”*

Portanto, à míngua de qualquer prova em sentido contrário, tenho como verdade que o pedido ora *sub judice* refere-se todo ele a entrada por insumos não onerados pelo IPI.

### **Crédito de IPI por entradas de insumos não tributados ou tributados a alíquota zero**

O recorrente espera que seja aceito, neste foro, o aproveitamento na escrita fiscal de créditos de IPI concernentes a aquisições de insumos não tributados ou tributados a alíquota zero, utilizados na industrialização de seus produtos, sob pena de conspurcação do princípio da não-cumulatividade insculpido na Carta Magna, art. 153, § 3º, II. Nesta linha, reproduziu diversos escólios doutrinários e jurisprudenciais, inclusive acórdão da Suprema Corte, alusivos ao aproveitamento de insumos isentos e não tributados, com esteio no sobredito princípio.

Sem embargo, podem ser articuladas as seguintes considerações e, para tal, deve ser, primeiramente, destacado o dispositivo constitucional mencionado:

*Art. 153. Compete à União, instituir impostos sobre:*

*(...)*

*§3.º 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;”*

O princípio da não-cumulatividade, radicado na *Lex Legum*, não é amplo e irrestrito, como pretende que seja a contribuinte. É perfeitamente possível sua limitação e regulamentação por leis infraconstitucionais, tal como ocorre com vários outros direitos e garantias previstos na Constituição.

Exemplo disso é o próprio direito de ação (Constituição Federal, art. 5º, XXXV) que, apesar de estar garantido de forma ampla e irrestrita no texto constitucional, sofre limitações impostas pelas leis processuais infraconstitucionais, já que seu exercício é condicionado à verificação dos pressupostos processuais e das condições da ação.

Não há como sustentar o procedimento do recorrente com base na sua arrevesada interpretação do princípio da não-cumulatividade, pois, um princípio constitucional de índole programática não é apto a criar relações jurídicas materiais de ordem subjetiva. Princípios constitucionais possuem como destinatário, via de regra, o legislador ordinário, servindo tão-somente de inspiração e orientação para o exercício da competência legislativa no momento da criação das normas jurídicas que regulam o imposto. Somente a lei, elaborada por quem detém a competência legiferante conferida pela Constituição, assim como as normas constitucionais de eficácia plena e aplicabilidade imediata, têm o condão de criar relações jurídicas de direito material.

Ora, a nova ordem constitucional, em vigor desde 1988, recepcionou a legislação que trata da espécie tributária em debate, em especial sobre o sistema de créditos e débitos. É o caso da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, matriz legal dos sucessivos

regulamentos de IPI, vigendo atualmente aquele aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 –DOU de 16-06-2010 .

O Código Tributário Nacional (CTN) – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, em seu artigo 49, assim dispõe sobre a não-cumulatividade do imposto:

*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.*

Os arts. 225 e 226, inc. I, do RIPI/2010, atualmente vigente, correspondentes aos arts. 81 e 82, I, do RIPI/82, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982; aos arts. 146 e 147, I, do RIPI, de 1998, aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998; aos art. 163 e 164, inc. I, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 – RIPI/2002, sendo o segundo dispositivo citado equivalente ao texto original da Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, estão vazados nos seguintes termos:

*Art. 225. A não-cumulatividade do imposto 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, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 49).*

(...)

*Art. 226. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, **poderão creditar-se** (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 25):*

*I - do imposto relativo a **matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem**, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, 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;(grifos meus)*

O princípio em comento, de que trata o art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, deve ser estremado no exato limite de seus termos, segundo os quais se compensa o imposto que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, isto para evitar a denominada incidência em cascata, ou seja, a tributação de cada operação isoladamente, sem que seja considerada a tributação nas operações anteriores.

A conclusão haurida desse princípio é a de que, se não foi cobrado/pago imposto nas operações anteriores, seja pela não-incidência, isenção ou tributação à alíquota

zero dos insumos, não há direito ao crédito. Vale dizer que somente se considera na equação de débito e crédito fiscal o imposto pago na aquisição dos insumos e o imposto devido na saída dos produtos com eles fabricados. Foi exatamente esse o entendimento do Ministro Ilmar Galvão, do Supremo Tribunal Federal, no voto (vencido) que proferiu no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 212.484-2/RS, em que assevera: "*a compensação só se dá com o que for cobrado, sendo intuitivo admitir que, se nada foi cobrado na operação anterior, não haverá lugar para ela*".

É curial ressaltar que, se fosse admitido crédito de insumo que não correspondesse a imposto efetivamente pago na sua aquisição, o sujeito passivo (contribuinte de direito) seria beneficiado, pelo simples fato de que o imposto seria cobrado integralmente do consumidor final (contribuinte de fato) e recolhido à Fazenda apenas pela diferença entre o valor lançado na saída do produto final e o crédito (indevido).

Seria normal o recolhimento pelo sujeito passivo, após a venda do produto e a apuração periódica do imposto, apenas da diferença (débito – crédito) se pagamento do imposto houvesse na aquisição do insumo; do contrário, trata-se de locupletamento ilícito, repudiado pelo ordenamento jurídico.

Crédito escritural de IPI não é crédito presumido em que são supostas incidências do imposto em cadeias anteriores e estipulada uma alíquota média para compensação do gravame. Ademais, a tese perfilhada pelo recorrente, na verdade, altera o sentido do texto constitucional de tal forma que uma não-cumulatividade, que se opera pelo abatimento do imposto já pago pelo que for devido, transforma-se numa exclusão da base de cálculo do IPI de todos os insumos não onerados pelo imposto. O tributo em questão sofre uma metamorfose e passa a ser um imposto sobre o valor agregado, o que positivamente não é o caso.

Por essa razão, além da falta de previsão legal, não é possível que seja admitido crédito de imposto que não tenha sido pago na aquisição dos insumos, não obstante a decisão em contrário do Pretório Excelso, no julgamento do RE nº 212.484-2/RS, que só opera efeitos entre as partes.

A Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da antiga Secretaria da Receita Federal - SRF decidiu recursos em processos de consulta, conforme Pareceres nº 396, de 30 de abril de 1991, e 410, de 8 de maio de 1991, sendo que a ementa desse último foi assim redigida:

***“Ementa:*** *As matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, adquiridos sem pagamento de IPI, em razão de imunidade, isenção ou não-incidência, não propiciam direito ao crédito desse imposto, a não ser em casos excepcionais previstos em lei”.*

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional já se manifestou sobre o assunto, emitindo emitu o Parecer PGFN nº 405/2003, de 14 de março de 2003, D. O. U. de 26/03/2003, aprovado pelo Ministro da Fazenda, o qual, após exaustiva análise do princípio da não-cumulatividade do IPI, bem como dos métodos para concretização dessa técnica, concluiu, em síntese, que, na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, destinados à industrialização e subsequente saída tributada dos resultantes produtos, o IPI “cobrado” corresponde a zero %, não proporcionando direito ao crédito “presumido” ou “ficto”. Na seqüência, o citado parecer também concluiu que os produtos não tributados, que estão fora do campo de incidência do IPI, não se submetem ao exame do crédito presumido.

Cabe lembra, o parecer da PGFN, aprovado pelo Ministro da Fazenda, fixa a interpretação jurídica no âmbito no Ministério, e deve ser uniformemente seguido pelos órgãos e entidades autônomos e entes vinculados, nos termos do art. 13 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, entre os quais está o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Convém notar, outrossim, que a Constituição Federal proíbe expressamente a concessão de crédito *presumido ou ficto*, sem lei que autorize, conforme dispõe o § 6º do art. 150 da Carta Magna, e não existe lei que ampare os créditos pretendidos. Inclusive, o crédito presumido é um instituto utilizado pela legislação tributária em situações específicas, em geral a título de incentivo ao desenvolvimento regional e à exportação e como ressarcimento das contribuições para o Pis/Pasep e a Cofins nas operações previstas. Desta forma, não se enquadrando o recorrente em nenhuma daquelas situações acima elencadas como beneficiárias de crédito presumido, não há que se cogitá-lo.

Por outro lado, ainda que, inconstitucionalmente, fosse aceito que o vocábulo cobrado abrangesse os casos de alíquota zero e produtos isentos, assim possibilitando um crédito ficto, seria possível ao sujeito ativo cobrar um imposto inexistente? Inexistente sim, pois esta é a única conclusão possível quanto às mercadorias não tributadas pelo IPI.

Aliás, mesmo que, teratologicamente, fossem admitidos os créditos concernentes a insumos isentos e tributados à alíquota zero, em nenhuma hipótese poderiam ser admitidos aqueles referentes a insumos não tributados, vale falar, situados fora do campo de incidência do tributo.

Correto, portanto, o despacho decisório que denegou o pedido de ressarcimento e a decisão recorrida, que o manteve, pois em nenhum momento o interessado pagou o imposto, nas aquisições dos produtos por ele efetuadas, condição necessária para o creditamento do IPI.

## Conclusão

Negue-se provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 2 de março de 2011

Alexandre Kern



Ministério da Fazenda  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais  
Terceira Seção - Terceira Câmara

### TERMO DE ENCAMINHAMENTO

**Processo nº:** 10530.720397/2005-38

**Interessada:** NEVE INDÚSTRIA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

Encaminhem-se os presentes autos à unidade de origem, para ciência à interessada do teor do Acórdão nº **3803-01.340**, de 2 de março de 2011, da 3ª. Turma Especial da 3ª. Seção e demais providências.

Brasília - DF, em 2 de março de 2011.

[Assinado digitalmente]

Alexandre Kern

3ª Turma Especial da 3ª Seção - Presidente