



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

Processo nº 10820.002141/2002-37
Recurso nº 260.042 Voluntário
Acórdão nº 3402-00.535 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de abril de 2010
Matéria IPI. RESSARCIMENTO.
Recorrente USINA DA BARRA S/A AÇÚCAR E ÁLCOOL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E MATERIAL DE EMBALAGEM. CRÉDITO.

Só gera direito ao crédito do IPI as aquisições de matéria-prima, material de embalagem e produto intermediário que, não integrando o produto final, são consumidos ou sofrem desgaste em contato direto com o produto em fabricação.

IPI. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

No direito tributário brasileiro, o princípio da não-cumulatividade é implementado por meio da escrita fiscal com crédito do valor do imposto efetivamente pago na operação anterior e débito do valor devido nas operações posteriores.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

DILIGÊNCIA E PERÍCIA. INDEFERIMENTO. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. INCABÍVEL.

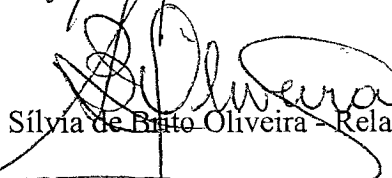
O indeferimento do pedido de diligência ou de perícia não configura cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo, sendo incabível a decretação da nulidade da decisão recorrida.

Recurso Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora.


Nayra Bastos Manatta - Presidenta


Sílvia de Brito Oliveira - Relatora

EDITADO EM 20/05/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Ali Zraik Júnior, Sílvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, Leonardo Siade Manzan e Nayra Bastos Manatta.

Relatório

A pessoa jurídica qualificada neste processo protocolizou, em 29 de abril de 2003, pedido de ressarcimento de saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) apurado no segundo trimestre de 2003, com fundamento no art. 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, e apoiado em extenso arrazoadado sobre o princípio da não-cumulatividade do IPI.

Foram também apresentadas declarações de compensação para compensar o seu pretense crédito com débitos de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A Delegacia da Receita Federal (DRF) em Piracicaba-SP indeferiu o pedido, nos termos do Despacho Decisório das fls. 247 a 251, ensejando a apresentação de manifestação de inconformidade apreciada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Ribeirão Preto-SP, que manteve o indeferimento, conforme voto condutor do Acórdão nº 14-19.302, de 21 de maio de 2008, assim ementado:

INSUMOS COM DIREITO AO CRÉDITO DO IPI.

Os conceitos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável do IPI, não abrangendo os bens destinados ao ativo permanente e o material de consumo.

RESSARCIMENTO DO IPI. INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC.

Inexiste previsão legal para abonar atualização monetária ou acréscimo de juros equivalentes à taxa SELIC a valores objeto de ressarcimento de crédito de IPI.

Solicitação Indeferida.

Ciente dessa decisão, a contribuinte interpôs o recurso voluntário constante das fls. 299 a 312, para alegar, em preliminar, a nulidade da decisão “*de primeira instância administrativa*”, por cerceamento do direito de defesa, visto que, ao negar o pedido de perícia, negou-se à recorrente a oportunidade de produzir prova de que o seu processo industrial não seria factível sem a aplicação ou o consumo dos bens que deram origem ao crédito glosado.

No mérito, alegou-se, em síntese, que:



I – o direito ao crédito do IPI decorre do princípio constitucional da não-cumulatividade e o legislador não pode condicionar o seu exercício;

II – os materiais cujos créditos foram glosados são empregados no processo produtivo e, embora não integrem ou componham o produto final, são rapidamente consumidos;

III – todos os produtos relacionados nas fls. 153 a 289 por serem essenciais e serem consumidos no processo de produção deve gerar o direito de crédito para preservar o produto final de sobrecarga tributária; e

IV – não pode ser mantido o óbice à atualização monetária do crédito, pois isso implica manifesto locupletamento do Estado.

Ao concluir, a recorrente solicitou o provimento do seu recurso para que seja reconhecida a nulidade da decisão recorrida ou, no mérito, para que seja reconhecida a legitimidade do crédito de IPI.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sílvia de Brito Oliveira, Relatora

O recurso é tempestivo e seu julgamento está inserto na esfera de competência da Terceira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), devendo, pois, ser conhecido.

Preliminarmente, sobre a nulidade da decisão recorrida, cumpre registrar que as diligências e perícias destinam-se à formação da convicção do julgador, por isso cabe a ele o juízo da sua necessidade ou não, conforme art. 18 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, que estabelece, **ipsis litteris**:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine.

(...)

Também não consta dos autos que o pedido de perícia tenha sido formulado em conformidade com o art. 16, inc. IV, do supracitado decreto, devendo-se considerar, pois, como não-formulado o pedido, de acordo com o § 1º desse mesmo art. 16.

Quanto ao mérito, inicialmente, registre-se que não é a essencialidade dos insumos no processo de produção que determinam a inclusão desses bens ou insumos entre os passíveis de gerar crédito do IPI.

Para a finalidade específica de delimitar as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem passíveis de gerar crédito do IPI, impõe-se a observância do art. 147, inc. I, do Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998 – Regulamento do IPI (Ripi/98), – reproduzido no art. 164, inc. I, do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 – Ripi/2002, cuja matriz legal é a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que estabelece, **ipsis litteris**:

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 integram ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

(...)

Note-se que o direito ao crédito é conferido apenas às aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, explicitando-se que matéria-prima e produto intermediário são bens que se integram ao produto final e, também, bens que, embora não integrem esse produto, são consumidos no processo de industrialização, desde que não pertençam ao ativo permanente.

O parecer Normativo (PN) CST nº 65, de 1979, interpretando o supracitado dispositivo legal, interpretação essa que comungo e adoto, estendeu o alcance da expressão “consumidos no processo de industrialização” para considerar passível de gerar crédito do IPI a aquisição de bens que não sejam consumidos no estrito sentido da palavra, mas que sejam apenas desgastados ou danificados, desde que o desgaste, o desbaste ou o dano decorram de ação direta sobre o produto em fabricação.

Note-se ainda que o fundamento legal do pedido de ressarcimento é o art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, cujo teor reproduz-se:

Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

Verifica-se, portanto, que o abrigo legal alcança apenas as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem e não os insumos em geral. Assim, na caracterização das aquisições passíveis de gerar crédito, não é relevante a essencialidade do bem no processo produtivo, mas, sim, o fato de ele, no processo de obtenção do produto final, constituir matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, nos termos da legislação do IPI.

A relação dos bens adquiridos no período de apuração do saldo credor do IPI objeto deste pedido de ressarcimento/compensação, de acordo com a fiscalização, compreende material de consumo, peças e consertos de veículos, material de construção e bens destinados

ao ativo permanente da recorrente e essa afirmação não foi contestada com provas específicas ou laudos técnicos sobre a utilização de cada bem no seu processo produtivo.

Também é relevante notar que as aquisições para as quais pretende-se o crédito do valor do IPI na escrita fiscal foram feitas de comerciantes varejistas, com notas fiscais sem classificação fiscal dos produtos adquiridos e sem destaque do IPI.

Sobre o princípio da não-cumulatividade do IPI, por bem esclarecer o tema com entendimento de que comungo, reproduzo trecho do voto condutor do Acórdão nº 203-10.288, de 7 de julho de 2005, da lavra do então Presidente da Terceira Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes, Antonio Bezerra Neto, proferido no julgamento do recurso nº 129.820:

(...)

Princípio da não-cumulatividade – escopo

Inicialmente, cabe salientar que o princípio constitucional da não-cumulatividade não é amplo e irrestrito. Aliás, não há um só direito, por mais fundamental, que seja absoluto, sendo perfeitamente possível sua limitação e regulamentação por leis infraconstitucionais. Ademais, a supremacia da Constituição não se confunde com qualquer pretensão de completude da ordem jurídica. Seria um absurdo tal pretensão, pois não se pode imaginar que a norma constitucional seja suficiente à determinação de todo um sistema jurídico positivo.

Dessa forma, não há como sustentar o argumento da contribuinte com base unicamente no princípio da não-cumulatividade, pois, um princípio constitucional de índole programática não é apto a criar relações jurídicas materiais de ordem subjetiva, possuindo como função, via de regra, tão-somente inspirar e orientar, o legislador, para o exercício da competência legislativa no momento da criação das normas jurídicas que regulam o imposto.

A prova de que o princípio da não-cumulatividade não é uma regra nem muito menos um comando objetivo a ser seguido é o argumento empírico de que o sobredito princípio comporta algumas variantes bastante conhecidas no direito comparado, como se exemplifica a seguir:

Métodos de Tributação não-cumulativa

- Método do Valor Agregado

Método da subtração ou “base contra base”: subtrai-se do total das vendas o total das compras, encontrando-se um “valor adicionado” sobre o qual aplica-se a alíquota pertinente do imposto.

Método da adição ou “método do valor acrescido”: somam-se os pagamentos de todos os fatores de produção, incluindo-se os lucros, sobre os quais (valor adicionado) aplica-se a alíquota referente ao imposto.



– Método do crédito de imposto ou “imposto contra imposto”: confronta-se o total dos impostos devidos pelas vendas com o total incidente sobre as compras, encontrando-se um valor líquido de imposto a recolher.

Vê-se, então, que a implementação do princípio constitucional da não-cumulatividade comporta várias vertentes, sendo a que melhor se amolda à nossa Constituição (art. 153, § 3º, II) a relativa ao método do crédito do imposto ou “imposto contra imposto”, senão vejamos.

O princípio da não-cumulatividade do IPI tem assento constitucional (art. 153, § 3º, II) e foi introduzido na legislação codificada (CTN) em seu art. 49. Eis os seus precisos termos:

Constituição Federal

“Art. 153(...)

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

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

CTN

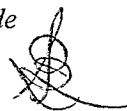
“Art. 49. O imposto é não-cumulativo, **dispondo a lei** de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

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

A leitura dos dispositivos 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.

Outrossim, três constatações imediatas surgem da análise do CTN. A primeira é que pelo ... “**dispondo a lei**”... que consta da cabeça do artigo, se pode concluir, como já foi amplamente demonstrado alhures, que o princípio da não-cumulatividade tem como destinatário certo o legislador ordinário e não o aplicador da lei. A segunda é que créditos de IPI devem ser utilizados apenas para abatimento dos débitos do mesmo imposto. E a terceira constatação é que o legislador não se referiu ao ressarcimento do saldo credor, determinando apenas e tão-somente a transferência deste saldo para os períodos seguintes.

Não pairam dúvidas, outrossim, o fato de que o direito ao crédito somente existe quando efetivamente pago o imposto, excetuados os casos que a lei expressamente prevê e que reclamam exegese restrita. Afinal, a própria dicção do dispositivo constitucional que instituiu a não-cumulatividade



prescreve que a compensação deve ser realizada com o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

(...)

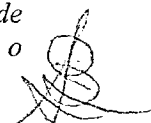
Nessa mesma linha, o Parecer PGFN nº 405, de 12 de março de 2003, brilhantemente observou que:

“a Constituição não se limita a prever que o IPI está sujeito à técnica da ‘não-cumulatividade’. Ela lhe dá o complemento, para dizer como essa técnica deve ser concretizada. Trata-se de potencial de efetividade inconteste, porque manifestada expressamente. A definição, dada pela Carta da República, à técnica da não-cumulatividade, não abre espaço para maiores incursões doutrinárias, alargando seu conteúdo, sentido e alcance, em face da ‘intangibilidade da ordem constitucional’. Entre os métodos, ou critérios, que orientam a ‘não-cumulatividade’, quais sejam, ‘imposto sobre imposto’, ‘base sobre base’ e a ‘teoria do valor acrescido’ (exposto no item 4), a Constituição adotou o critério ‘imposto sobre imposto’ sob a forma de lançamento a crédito pelas ‘entradas’ e a débito pelas ‘saídas’. O CTN e a Legislação do IPI seguem essa orientação). Destarte, é errônea, data vênia, a interpretação, mantida por alguns, sobre a ‘teoria do valor acrescido’, segundo a qual deve ser tributado o ‘valor acrescido’. Afirmou-o o plenário do III Simpósio Nacional de Direito Tributário, que, à unanimidade, concluiu:

‘O princípio constitucional da não-cumulatividade consiste, tão somente, em abater do imposto devido o montante exigível nas operações anteriores, sem qualquer consideração à existência ou não de valor acrescido.’ (...)”

Ou seja, o Parecer captou bem o fato notório de que o IPI não é um imposto que incide sobre “valor agregado” e o mecanismo da não-cumulatividade no sistema constitucional brasileiro não serve para dimensionar o valor agregado, mas sim para evitar a superposição de impostos e assegurar a dedução do imposto que incidiu na operação anterior. Apenas isso. É que no Brasil a CF/88 – como a anterior – não escolhe como pressuposto de fato do IPI o “valor agregado”, ao revés, é explícita ao prever que o imposto incide “sobre” o produto industrializado, o que implica ponto de partida da legislação e da interpretação completamente diferente do europeu. Não devamos, então, nos deixar levar pela cantilena dos tributaristas que amiúde se utilizam de argumentos que se apóiam na experiência estrangeira, principalmente européia, quando se refere à tributação sobre o valor agregado.

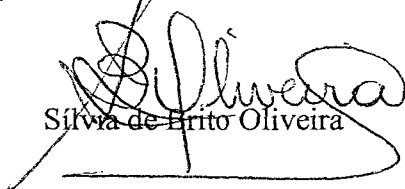
Portanto, caindo por terra o pressuposto principal a partir do qual todos os outros argumentos se lastreiam, fica fácil entender porque a técnica da não-cumulatividade, no Brasil, é exercida pela sistemática de créditos e débitos do IPI (“método do crédito do imposto”), segundo o qual do imposto devido pela saída de produtos do estabelecimento deve simplesmente ser abatido o



imposto relativo a produtos nele entrados (imposto sobre imposto e não base contra base ou método do valor acrescido).

Quanto à incidência da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), entendo que ela é cabível a partir da data da protocolização do pedido. Contudo, não havendo aqui o reconhecimento do direito creditório, não há que se falar em incidência da taxa Selic.

Por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade argüida e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.


Sílvia de Brito Oliveira