



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

**Processo n°** 10830.001747/2007-41  
**Recurso n°** 272.322 Voluntário  
**Acórdão n°** **3403-01.659 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 27 de junho de 2012  
**Matéria** IPI  
**Recorrente** CITRATUS IBERCHEM DO BRASIL S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

IPI. NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E EMBALAGENS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO DE CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

A sistemática de apuração não cumulativa do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, ressalvada a previsão em lei, tem como pressuposto a exigência do tributo na etapa imediatamente anterior para abatimento com o valor devido na operação seguinte, de forma tal que as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero não geram crédito de IPI.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Antonio Carlos Atulim – Presidente

Robson José Bayerl – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Rosaldo Trevisan, Domingos de Sá Filho, Robson José Bayerl, Marcos Tranchesí Ortiz e Raquel Brandão Motta Minatel.

## Relatório

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de IPI, concernente ao 1º trimestre/2007, relativo a créditos pela aquisição de insumos isentos ou tributados à alíquota zero.

O processo foi instruído com os documentos societários, livro registro de apuração do IPI, exposição acerca da não cumulatividade e seletividade constitucional do imposto e petição de protocolo do pleito.

A DRF Campinas/SP denegou o pedido asseverando a impossibilidade de tal creditamento e conseqüente ressarcimento, haja vista a inexistência de imposto devido/recolhido nas operações isentas, imunes, não tributadas e/ou tributadas à alíquota zero.

Em manifestação de inconformidade o contribuinte discorreu sobre o princípio da não cumulatividade do IPI, o objetivo de tal sistemática e o regime de débito e crédito adotado pela legislação infraconstitucional. Defendeu o direito ao crédito na aquisição de produtos isentos, citando doutrina e jurisprudência administrativa e judicial, e concluiu requerendo o deferimento do pedido.

A DRJ Ribeirão Preto/SP indeferiu a solicitação alegando ausência de previsão legal para apropriação de créditos desta natureza.

No recurso voluntário são repetidos os fundamentos apresentados na impugnação inicial.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade, pelo que, dele se conhece.

Consoante art. 153, § 3º da CF/88, as balizas que dão o contorno principal do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI são as seguintes:

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

*I - importação de produtos estrangeiros;*

*II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;*

*III - renda e proventos de qualquer natureza;*

*IV - produtos industrializados;*

*V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;*

*VI - propriedade territorial rural;*

*VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.*

§ 1º - *É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.*

(...)

§ 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;*

*III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.*

*IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)” (destaquei)*

Como se observa do preceptivo em destaque, a apuração não cumulativa do IPI, que ora interessa, se dá pelo abatimento do valor cobrado nas aquisições e o valor devido pela saída do produto tributado, de modo que é pressuposto, a meu sentir, inarredável, que tenha havido pagamento (*rectius* cobrança) de imposto na etapa imediatamente anterior e não mera incidência tributária.

Neste sentido a redação do art. 49 do Código Tributário Nacional:

*“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.”*

A própria norma legal impositiva do imposto em comento, Lei nº 4.502/64, por via oblíqua, sinaliza neste sentido, quando determina que seja estornado o crédito do imposto relativo aos insumos empregados na fabricação de produtos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, nestes termos:

*“Art. 25. A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.136, de 1970)*

§ 1º *O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados se destinem à comercialização, industrialização ou acondicionamento e*

*desde que os mesmos produtos ou os que resultarem do processo industrial sejam tributados na saída do estabelecimento. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.136, de 1970)*

*§ 2º (Revogado pelo Decreto-Lei nº 2.433, de 1988)*

*§ 3º. O Regulamento disporá sobre a anulação do crédito ou o restabelecimento do débito correspondente ao imposto deduzido, nos casos em que os produtos adquiridos saiam do estabelecimento com isenção do tributo ou os resultantes da industrialização estejam sujeitos à alíquota zero, não estejam tributados ou gozem de isenção, ainda que esta seja decorrente de uma operação no mercado interno equiparada a exportação, ressalvados os casos expressamente contemplados em lei. (Redação dada pela Lei nº 7.798, de 1989)”*

Com efeito, se se deveria estornar o crédito efetivo pela aquisição tributada de matéria-prima, produto intermediário e material embalagem aplicados na industrialização de produtos que não sofriam a incidência do tributo, *lato sensu*, com muito mais razão naquelas hipóteses em que a própria aquisição do insumo já se deu de forma desonerada do imposto, como ocorre nas operações isentas ou tributadas à alíquota zero, objeto do presente pedido de ressarcimento.

Em síntese, ratifico meu entendimento de ser condição *sine qua non* para aproveitamento dos créditos de IPI, pela sistemática de apuração não cumulativa, a efetiva cobrança do imposto, aqui entendida na acepção de exigir, fazer com que seja pago, e não simplesmente que incida a norma tributária, de maneira tal que a isenção e/ou alíquota zero, como também a imunidade e não tributação, não garantem direito de crédito.

De outra banda, em contraponto à posição jurisprudencial do STF colacionada pela ora recorrente, verifico que atualmente a questão passa por uma verdadeira “mutação interpretativa”, como se depreende dos seguintes acórdãos:

**“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CRÉDITO. OPERAÇÕES COM ENERGIA ELÉTRICA.**

***I - Na sistemática que rege o princípio constitucional da não cumulatividade, a operação desonerada de IPI impede o reconhecimento do imposto pago na operação anterior e não gera crédito para a seguinte, raciocínio que deve ser aplicado de forma indistinta aos casos de alíquota zero, isenção, não incidência e de imunidade.***

***II - Inexiste direito constitucional ao crédito de IPI decorrente da aquisição de energia elétrica empregada no processo de fabricação de produtos industrializados que são onerados pelo imposto em suas saídas.***

***III - Agravo regimental improvido.” (RE 561676 AgR/SC. 01/06/2010)***  
(destaquei e sublinhei).

**“TRIBUTÁRIO. IPI. INSUMOS ISENTOS, NÃO-TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO AOS CRÉDITOS. DECISÃO COM FUNDAMENTO EM PRECEDENTES DO PLENÁRIO.**

***1. A decisão recorrida está em consonância com a jurisprudência do Plenário desta Corte (RE 370.682/SC e RE 353.657/RS), no sentido de que não há direito à utilização dos créditos do IPI no que tange às aquisições insumos isentos, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero.***

2. *Agravo regimental improvido.*” (RE 566.551 AgR/RS – 06/04/2010) (destaquei e sublinhei)

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONVERSÃO EM AGRAVO REGIMENTAL. IPI. AQUISIÇÕES ISENTAS. INEXISTÊNCIA DE DIREITO AOS CRÉDITOS. DECISÃO COM FUNDAMENTO EM PRECEDENTES DO PLENÁRIO. TRÂNSITO EM JULGADO. DESNECESSIDADE.

1. *Embargos de declaração recebidos como agravo regimental, consoante iterativa jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.*

2. **A decisão recorrida está em consonância com a jurisprudência do Plenário desta Corte (RE 370.682/SC e RE 353.657/RS), no sentido de que não há direito à utilização dos créditos do IPI no que tange às aquisições isentas, cujo entendimento afastou tese adotada no RE 212.484/RS).**

3. *Desnecessidade do trânsito em julgado dos precedentes em que se apoiou a decisão agravada.*

4. *Agravo regimental improvido.*” (RE 488.357 ED/PR – 18/08/2009). (destaquei e sublinhei)

“EMENTA: Agravo regimental em recurso extraordinário. 2. Insumos. IPI. Alíquota zero, isenção ou não-tributação. Crédito na operação posterior. Impossibilidade. Ausência de violação ao art. 153, § 3º, II, da CF/88. Precedentes. 3. Limitação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Inaplicabilidade. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.” (RE 444267 AgR/RS – 18/12/2007).

Por pertinente e para melhor esclarecer o alcance do julgado, colho excerto do voto condutor do eminente Min. Ricardo Lewandowski no RE 561.676 AgR/SC julgado em 01/06/2010, *verbis*:

*“A decisão agravada foi proferida em harmonia com o atual entendimento desta Corte no sentido de que, na sistemática que rege o princípio constitucional da não cumulatividade, a operação desonerada de IPI impede o reconhecimento do imposto pago na operação anterior e não gera crédito para a seguinte, raciocínio que deve ser aplicado de forma indistinta aos casos de alíquota zero, isenção, não incidência e de imunidade.*

***Decorre daí a lógica de que só se compensa crédito de operação anterior quando e na medida do que for devido na próxima operação e só se atribui crédito para uma operação seguinte quando e à medida do que for pago na anterior.***” (destaquei)

Na mesma linha de raciocínio o voto da Min. Ellen Gracie nos Embargos de Declaração no RE 488.357-1/PR, proferido em 18/08/2009<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> De acordo com o relatório deste recurso extraordinário, tratava-se de embargos de declaração onde alegava o embargante que os julgados tidos como paradigma (RE 370.682/SC e RE 353.657/RS) “se concentraram nos casos de isenção de IPI em operações de aquisição de bens e serviços”.  
Documento assinado digitalmente em 04/07/2012 por ROBSON JOSE BAYERL, Assinado digitalmente em 04/07/2012 por ROBSON JOSE BAYERL, Assinado digitalmente em 05/07/2012 por ANTONIO CARLOS ATULIM  
Impresso em 09/07/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

