



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

Processo n° 10830.003447/2006-15
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-002.698 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de agosto de 2014
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrente CITRATUS IBERCHEM DO BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E EMBALAGENS ISENTOS E 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 anterior para abatimento com o valor devido na operação seguinte, não bastando a mera incidência jurídica, de forma tal que as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem isentas, não tributadas ou tributadas à alíquota zero não garantem 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.

Robson José Bayerl – Presidente *ad hoc* e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Robson José Bayerl, Mônica Monteiro Garcia de Los Rios, Raquel Motta Brandão Minatel, Eloy Eros da Silva Nogueira, Angela Sartori e Cláudio Monroe Massetti.

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de IPI concernente ao saldo credor apurado mediante creditamento de aquisições de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagens isentos ou tributados à alíquota zero.

A DRF Campinas/SP denegou o pleito argumentando que o princípio da não cumulatividade exige, para assegurar o crédito, o efetivo pagamento do imposto na etapa anterior da cadeia de produção.

Em manifestação de inconformidade o contribuinte discorre sobre o princípio da não cumulatividade, seu objetivo, a sistemática adotada pelo IPI e a seletividade do imposto para concluir pela procedência do direito vindicado, citando doutrina e jurisprudência.

A DRJ Ribeirão Preto/SP reputou improcedente a argumentação, tendo em conta a ausência de previsão legal para o pretendido creditamento.

O recurso voluntário repisa as alegações já deduzidas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso voluntário ingressado é tempestivo e atende aos demais requisitos para sua admissibilidade, devendo ser conhecido.

Pretende o recorrente que se defira o pedido de ressarcimento de IPI fundado em suposto saldo credor acumulado, originário de aquisições de insumos isentos e tributados à alíquota zero aplicados na industrialização de produtos cuja posterior saída sofre a incidência do imposto.

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 a apuração não cumulativa do IPI, que ora nos 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 (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, dispendo 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 mais razão ainda na hipótese em que a própria aquisição do insumo já ocorresse de forma desonerada do imposto.

Para evitar uma má interpretação da asserção, registro ser do conhecimento que a disposição em epígrafe se encontra hodiernamente mitigada pelo art. 11 da Lei nº 9.779/99, que permite a manutenção do crédito nos casos de produtos saídos com isenção e alíquota zero, todavia, sua referência foi feita em caráter argumentativo.

Em síntese, ratifico meu entendimento de ser *conditio 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.

Outrossim, ainda que não aventado em recurso, registro que não se aplica a interpretação *a contrario sensu* atinente ao ICMS, consoante a qual, uma vez não repetida a vedação de aproveitamento de créditos pela aquisição submetida a isenção ou não-incidência prevista no art. 155, § 2º, II da CF/88 para o IPI, implicaria automaticamente a sua possibilidade, ao passo que, mesmo submetidos à mesma sistemática não cumulativa de apuração, a forma de cálculo e cobrança do tributo é distinta, sendo o ICMS calculado “por dentro”, isto é, compondo o próprio preço da mercadoria, enquanto o IPI é apurado “por fora”, sendo o seu valor acrescido ao preço do produto, de modo que esta especificidade não permite a extensão do raciocínio.

Portanto, não vislumbro possibilidade de acolher o seu rogo, mormente à luz da novel redação do Decreto nº 70.235/72 conferida pela Lei nº 11.941/2009, que reproduzo:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).”

De outra banda, tendo em conta a referência à jurisprudência favorável ao almejado ressarcimento - o que poderia, numa leitura açodada, levar à conclusão de aplicação da ressalva contida no § 6º do preceito adrede transcrito -, acentuo que em pesquisa ao sítio virtual do Supremo Tribunal Federal verifiquei que a mesma é claudicante a respeito do tema, eis que a par dos julgados colacionados pelo recorrente existem outros recentes e contemporâneos em sentido contrário, aos quais peço licença para coligir:

“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 561.676 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 444.267 AgR/RS – 18/12/2007).

Por pertinente, 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:

“A decisão proferida pelo meu antecessor, Ministro Gilmar Mendes, deve ser mantida, porque está em harmonia com a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal, nos precedentes citados (RE 370.682/SG, rel. para o acórdão Min. Gilmar Mendes, Plenário, Dje 19.12.2007; e RE 353.657/RS, rel. Min. Marco Aurélio, Plenário, Dje 7.3.2008), **no sentido de que não há direito à utilização dos créditos do IPI no que tange às aquisições isentas.**

(...)

Este Supremo Tribunal também concluiu que a partir do julgamento dos recursos acima citados, que serviram de fundamento para a decisão agravada, não mais subsiste a tese adotada no RE 212.484/RS, Plenário, rel. Min. Nelson Jobim, DJ 27.11.1998, sustentada, no presente recurso, pelo ora recorrente.” (destaquei)

De acordo com o relatório do recurso extraordinário em epígrafe, tratava-se de embargo de declaração onde alegava o embargante que os julgados, tidos como paradigmas (RE 370.682/SC e RE 353.657/RS), “se concentraram nos casos de aquisições com não tributação e reduzidas à alíquota zero, tendo sido mantido o direito relativo às aquisições isentas (sic)” e que a decisão recorrida não teria feito a diferenciação necessária dos institutos, argumentando ainda que o direito a tal creditamento estaria amparado no *leading case* RE 212.484/RS e que tais decisões não alcançariam os casos de isenção.

Infere-se, por conseqüência, que a jurisprudência citada não se presta a configurar a hipótese de incidência do art. 26-A, § 6º, I do Decreto nº 70.235/72, por não se mostrar firme. Pelo contrário, apresenta-se claudicante em relação à matéria, razão porque entendo que a decisão recorrida deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos.

Como não bastasse, esta casa julgadora consolidou sua jurisprudência em súmula, quanto aos produtos tributados à alíquota zero, conforme enunciado do verbete nº 18, *verbis*: “A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI.”

Respeitante à jurisprudência citada do extinto Conselho de Contribuintes, com o devido respeito que merece, não há norma legal ou regimental que obrigue à sua observância, vigendo também em sede contenciosa administrativa o princípio da persuasão racional ou da livre convicção motivada.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Robson José Bayerl