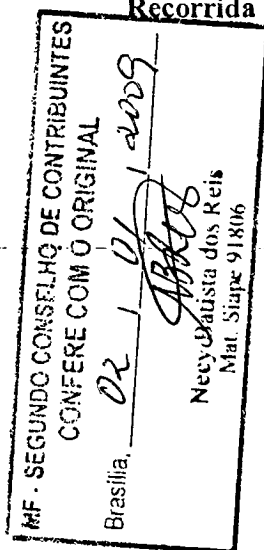




**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA TURMA ESPECIAL**

**Processo nº** 10830.005845/2004-12  
**Recurso nº** 137.181 Voluntário  
**Matéria** COMPENSAÇÃO DE IPI  
**Acórdão nº** 294-00.032  
**Sessão de** 30 de outubro de 2008  
**Recorrente** CITRATUS - IBERCHEM DO BRASIL S/A  
**Recorrida** DRJ em Ribeirão Preto-SP



**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**  
**PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/04/2002 a 30/06/2002**  
**IPI. CRÉDITOS BÁSICOS. INSUMOS ISENTOS, NÃO-TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.**

Ressalvados os casos específicos previstos em lei, não geram direito ao crédito do IPI os insumos não tributados, tributados à alíquota zero ou adquiridos sob regime de isenção.

Recurso Voluntário Negado

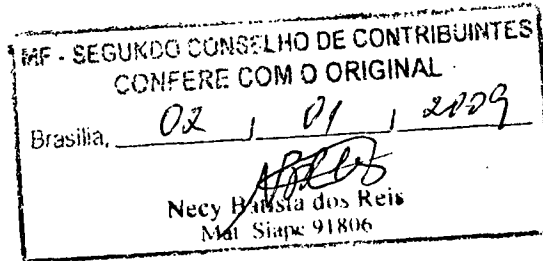
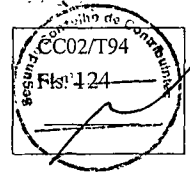
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da QUARTA TURMA ESPECIAL do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES  
Presidente

  
MAGDA COTTA CARDOZO  
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Renata Auxiliadora Marcheti e Arno Jerke Junior.



## Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito de IPI, atualizado monetariamente pela Selic, relativo ao segundo trimestre de 2002, no qual se pleiteia o creditamento de insumos adquiridos sob o regime de isenção (fls. 01, 02 e 35 a 43).

A DRF em Campinas - SP indeferiu o pleito sob o argumento de que “os produtos contemplados com imunidade, isenção de IPI ou classificados, na Tipi, em uma das posições beneficiadas com alíquota zero não geram direito ao crédito desse imposto na entrada do estabelecimento” (fls. 48/49).

O contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 55 a 70), alegando em sua defesa, em síntese, que:

1. *O artigo 153, §3º, inciso II da Constituição estabelece o princípio da não-cumulatividade do IPI, devendo a tributação incidir apenas sobre o que foi agregado;*
2. *O sistema estabelecido pela legislação do IPI viola tal princípio;*
3. *Com base no princípio constitucional citado, não resta dúvida quanto ao direito ao crédito do contribuinte na aquisição de produtos isentos;*
4. *Ao contrário do disposto em relação ao ICMS (artigo 155, § 2º, II da Constituição), no IPI não há limitação ao crédito no caso de aquisição de produtos isentos;*
5. *Tal entendimento é adotado pelo STF e pelo CC, conforme julgados citados.*

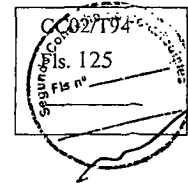
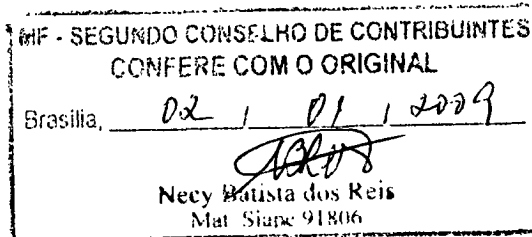
A DRJ em Ribeirão Preto - SP manteve o indeferimento do pedido (fls. 73 a 84) sob os mesmos argumentos constantes do Despacho Decisório, nos termos da ementa abaixo transcrita:

*DIREITO AO CRÉDITO. INSUMOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. É inadmissível, por total ausência de previsão legal, a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos do imposto alusivos a insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, uma vez que inexistente montante do imposto cobrado na operação anterior.*

*INCONSTITUCIONALIDADE. A autoridade administrativa é incompetente para declarar a inconstitucionalidade da lei e dos atos infralegais.*

O contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso voluntário (fls. 87 a 104), alegando em sua defesa as mesmas razões apresentadas na manifestação de inconformidade.

É o Relatório.



## Voto

Conselheira MAGDA COTTA CARDOZO, Relatora

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele conheço.

Conforme se constata a partir do relatório acima, a única questão trazida pelo contribuinte em seu recurso diz respeito ao direito a creditamento de IPI relativo a insumos adquiridos com isenção. Em outras palavras, faz-se necessário determinar se os estabelecimentos contribuintes do IPI têm direito ao ressarcimento de créditos deste imposto, referentes à aquisição de matéria-prima isenta, estando tal questão diretamente ligada à interpretação do princípio constitucional da não-cumulatividade.

O princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI se traduz no direito de o contribuinte abater do imposto devido na saída do produto do estabelecimento industrial o valor do IPI que incidira na operação anterior. Ou seja, o direito de compensar o imposto que lhe foi cobrado na aquisição dos insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) com o devido pela saída de produto tributado de seu estabelecimento.

Tal princípio foi estabelecido pelo artigo 153, § 3º, inciso II da Constituição:

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

(...)

*IV - produtos industrializados;*

(...)

*§ 3º O imposto previsto no inciso IV:*

(...)

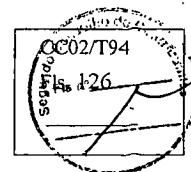
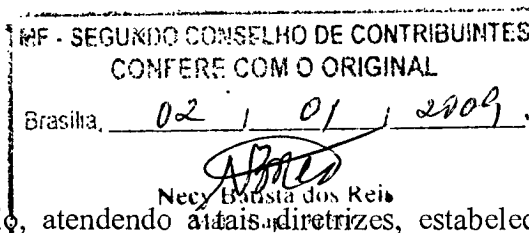
*II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;*

(...)

Em atendimento ao princípio constitucional, o Código Tributário Nacional - CTN estabelece, em seu artigo 49 e parágrafo único, as diretrizes aplicáveis à lei que disponha sobre o referido 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.*



O legislador ordinário, atendendo a tais diretrizes, estabeleceu o sistema de créditos que, regra geral, confere ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores (IPI destacado nas notas fiscais de aquisição dos produtos entrados em seu estabelecimento), a fim de ser compensado com o aquele devido nas operações de saída dos produtos tributados de seu estabelecimento, em um mesmo período de apuração, sendo que, se em determinado período os créditos excederem aos débitos, o excesso será transferido para o período seguinte.

A lógica da não-cumulatividade do IPI, prevista no referido artigo 49, bem como no artigo 81 do RIPI/82, e posteriormente no artigo 146 do Decreto nº 2.637/98, é, portanto, compensar do imposto a ser pago na operação de saída do produto tributado do estabelecimento industrial ou equiparado o valor do IPI já incidente sobre os produtos nele entrados (operação anterior).

Destaque-se que até o advento da Lei nº 9.779/99, caso os produtos fabricados saíssem do estabelecimento na condição de não tributados, tributados à alíquota zero, ou gozando de isenção do imposto, não havendo débito na saída, conseqüentemente não se poderia utilizar os créditos básicos referentes aos insumos (entradas), considerando não existir imposto a ser compensado (devido na saída). O princípio da não-cumulatividade só se justifica nos casos em que haja débitos e créditos a serem compensados mutuamente.

Essa é a regra trazida pelo artigo 25 da Lei nº 4.502/64, reproduzida pelo artigo 82, inciso I do RIPI/82 e, posteriormente, pelo artigo 147, inciso I do RIPI/1998, c/c artigo 174, inciso I, alínea "a" do Decreto nº 2.637/98. Abaixo transcreve-se o referido artigo 82:

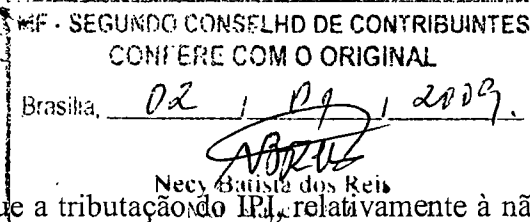
*Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:*

*I- do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto as 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.*

*(...)"*

Da mesma forma, a regra acima vale para os casos em que as entradas foram desoneradas da incidência do imposto, isto é, quando as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem não foram oneradas pelo IPI, pois não há o que compensar, vez que o sujeito passivo não arcou com o correspondente ônus.

Cabe destacar que o dispositivo legal acima confere o direito ao crédito do imposto relativo aos insumos utilizados em produtos tributados, restando claro que a premissa básica da não-cumulatividade do IPI reside, justamente, na compensação do tributo pago na operação anterior com aquele devido na operação seguinte. O texto constitucional é taxativo em garantir a compensação do imposto devido em cada operação com o montante cobrado na anterior. Se no caso em análise não houve a cobrança do tributo na operação de entrada do insumo em virtude de isenção, não há que se falar em não-cumulatividade, nem tampouco em direito a crédito.



Ressalte-se, ainda, que a tributação do IPI, relativamente à não-cumulatividade, está centrada na sistemática conhecida como “imposto contra imposto” (imposto pago na entrada contra imposto devido a ser pago na saída), e não na denominada “base contra base”, (base de cálculo da entrada contra base de cálculo da saída).

Esta sistemática (base contra base) é adotada, geralmente, em países nos quais a tributação dos produtos industrializados e de seus insumos se dá pela mesma alíquota, o que não ocorre no Brasil. Havendo coincidência de alíquotas em todo o processo produtivo, a utilização desse sistema caracteriza a tributação sobre o valor agregado, pois em cada etapa do processo produtivo a exação fiscal incidirá sobre a parcela agregada, devendo o sujeito passivo recolher o valor correspondente à incidência do percentual da alíquota sobre o montante por ele agregado ao produto.

Tal situação já não ocorre quando há diferenciação de alíquotas na cadeia produtiva, pois essa diferenciação descaracteriza, por completo, a chamada tributação sobre o valor agregado, uma vez que a exação efetiva incidente em cada etapa depende da oneração fiscal da etapa anterior, isto é, quanto maior for o percentual do IPI incidente sobre os insumos (entradas), menor será o ônus efetivo desse tributo sobre o produto deles resultantes (saídas). O inverso também é verdadeiro: havendo diferenciação de alíquotas nas várias fases do processo produtivo, quanto menor for a tributação sobre as entradas (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem), maior será o ônus fiscal sobre as saídas (produto industrializado).

Conforme demonstrado acima, havendo alíquotas diferenciadas ao longo do processo produtivo, o gravame fiscal efetivo em uma fase da cadeia produtiva é inverso ao da anterior. Por conseguinte, nessa sistemática de imposto contra imposto adotada no Brasil, se uma fase for completamente desonerada, em virtude de alíquota zero, de isenção ou de não tributação pelo IPI, o gravame fiscal será deslocado integralmente para a fase seguinte.

Tal sistemática (imposto contra imposto), por certo, não ofende o princípio da não-cumulatividade do IPI, uma vez que este princípio não assegura a equalização da carga tributária ao longo da cadeia produtiva, nem tampouco confere ao contribuinte o direito ao crédito relativo às entradas (operações anteriores), quando estas não são oneradas pelo tributo em virtude de alíquota zero, isenção ou não-tributação. Na verdade, o texto constitucional garante tão-somente o direito à compensação do imposto devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, sem que seja estabelecida qualquer proporção entre o exigido nas diversas fases do processo produtivo.

Desta forma, o fato de haver insumos beneficiados com isenção na composição da base de cálculo do IPI relativo a produto tributado a alíquota positiva não confere ao estabelecimento industrial o direito a crédito a eles referente, como se onerados fossem.

Repise-se que a diferenciação de alíquotas do IPI adotada no Brasil gera a incidência de maior ou menor carga tributária nas várias etapas do processo produtivo, ora se concentrando a tributação nos insumos, ora se deslocando para o produto elaborado, de acordo com a política econômica adotada. O princípio da não-cumulatividade não anula tal desproporção, lembrando que a variação de alíquotas decorre de mandamento constitucional (seletividade em função da essencialidade).

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 02, 01, 2009.  
Necy Batista dos Reis



Por todo o exposto, conclui-se pela impossibilidade de utilização de créditos de IPI relativos a insumos adquiridos com isenção, não se verificando em tal conclusão qualquer afronta ou restrição ao princípio da não-cumulatividade do imposto, ou a qualquer outro dispositivo constitucional, razão pela qual voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 30 de outubro de 2008.

*Magda Cotta Cardozo*  
MAGDA COTTA CARDOZO