



Processo nº : 10840.000951/99-45
Recurso nº : 119.536
Acórdão nº : 202-14.265

Recorrente : COOPERATIVA NACIONAL AGROINDUSTRIAL - COONAI
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

IPI – CRÉDITOS BÁSICOS – RESSARCIMENTO – O princípio da não-cumulatividade aplica-se apenas aos produtos tributados incluídos no campo de incidência desse imposto. Não geram direito a créditos de IPI as aquisições de insumos aplicados em produtos que correspondem à notação NT (Não Tributados) da tabela de incidência da TIPI.

Recurso ao qual se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
COOPERATIVA NACIONAL AGROINDUSTRIAL - COONAI.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 15 de outubro de 2002

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Adolfo Montelo
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Eduardo da Rocha Schmidt, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, Ana Neyle Olímpio Holanda e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. //

cl/cf



Processo nº : 10840.000951/99-45
Recurso nº : 119.536
Acórdão nº : 202-14.265

Recorrente : COOPERATIVA NACIONAL AGROINDUSTRIAL - COONAI

RELATÓRIO

Com fulcro na Lei nº 9.779/99, a empresa acima identificada, nos autos qualificada, por meio de seu estabelecimento inscrito no CNPJ nº 45.760.030/0074-90, com endereço à Rodovia Anhanguera, Km 312, Jardim Samambai, Ribeirão Preto, SP, apresentou à Delegacia da Receita Federal em Ribeirão Preto/SP pedido de ressarcimento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI (fls. 01/02), correspondente ao período de janeiro a março de 1999, com base na Lei nº 9.799/99, que julga ter direito creditório de IPI em decorrência de aquisição de insumos destinados à industrialização de produtos tributados à alíquota zero.

Pelo Despacho Decisório nº 913/2000, o Delegado da DRF em Ribeirão Preto/SP indeferiu parcialmente o ressarcimento pleiteado (fls. 51/53), com base na Informação Fiscal de fls. 47/50, deduzindo inicialmente em face da exclusão de R\$1.458,00, relativo a crédito com base em nota fiscal emitida em 18/02/99, que se refere a aquisição de Ativo Imobilizado, cujo crédito foi ajustado para R\$33.333,35. Pelo Demonstrativo de fls. 44/46 foi apurado que as saídas do estabelecimento corresponde a 98,66% de produtos não tributados (NT).

Para o período de apuração janeiro a março/1999, foi pleiteado R\$34.791,35 e, com a exclusão de R\$1.458,00, chegou-se ao valor ajustado de R\$33.333,35. Após o estorno do crédito de R\$32.886,68, relativo a valor proporcional do créditos de insumos utilizados na industrialização de produtos não tributados - NT (98,86%), restou de crédito a ressarcir o valor de R\$446,67, ocorrendo uma redução do valor pleiteado em R\$34.344,68.

Em impugnação tempestivamente apresentada (fls. 67/71), a interessada contesta o indeferimento do pleito, alegando, em síntese, que:

- a) pagou o imposto sobre produtos industrializados pela contribuinte quando da aquisição de insumos destinados à industrialização e, por força do texto constitucional (art. 153, § 3º, II, da CF), justifica que, em razão do princípio da não-cumulatividade, é justo o creditamento do valor do imposto incidente sobre os insumos adquiridos e utilizados na fase de industrialização, citando, ainda, os arts. 146 do Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998, e 49 do CTN;
- b) o princípio da não-cumulatividade está expresso na CF sem qualquer limite ou restrição. Sendo a não-cumulatividade um princípio constitucional, as restrições impostas via Instrução Normativa (impedimento de utilização do crédito de IPI pago nas aquisições de insumos) são manifestamente inconstitucionais. A este respeito transcreve entendimento de doutrinadores;



Processo nº : 10840.000951/99-45
Recurso nº : 119.536
Acórdão nº : 202-14.265

- c) houve equívoco pela interessada em classificar os produtos LONGA VIDA e o LEITE PASTEURIZADO como não tributados, quando na realidade caracteriza-se como industrializados, alegando que o Regulamento do IPI caracteriza como industrialização "... toda e qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo (...)"; e
- d) toda operação que altere a apresentação do produto, pela colocação de embalagem, constitui industrialização.

Da análise dos elementos constitutivos dos autos, a autoridade monocrática indeferiu o pleito de fls. 67/71, ementando assim sua decisão:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/1999

Ementa: IPI. RESSARCIMENTO.

O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas na Lei nº 9.779, de 1999, art. 11, 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, não alcança os insumos empregados em mercadorias não tributadas (N/T) pelo imposto.

SOLICITAÇÃO INDEFERIDA".

Irresignada, a interessada interpôs, tempestivamente, o Recurso Voluntário de fls. 80/86, aduzindo as mesmas alegações expendidas na peça impugnatória e traz à colação jurisprudência do Judiciário.

É o relatório.



Processo nº : 10840.000951/99-45
Recurso nº : 119.536
Acórdão nº : 202-14.265

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ADOLFO MONTELO

Por tempestivo e preencher os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

Trata o presente de pedido de ressarcimento do saldo credor do IPI, referente ao imposto pago nas aquisições de insumos destinados a emprego na fabricação de produtos tributados à alíquota zero e não tributado – NT, relativo ao período de janeiro a março/1999.

O cerne da questão da presente lide cinge-se, basicamente, em determinar se os produtos constantes da Tabela de Incidência do IPI com a notação NT (não tributados) ensejam aos seus fabricantes o direito à manutenção e utilização dos créditos pertinentes aos insumos neles empregados.

Como se trata de matéria idêntica e de pretensão da mesma contribuinte, adoto, com a finalidade de direcionar o presente julgamento, o voto do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, proferido quando da apreciação do Recurso Voluntário nº 119.538 - Processo nº 10840.004312/99-68 -, que resultou no Acórdão n.º 202-13.968, em Sessão de 16 de julho de 2002, da qual participei, que transcrevo:

"A não-cumulatividade do IPI nada mais é do que o direito que os contribuintes têm de abater do imposto devido nas saídas dos produtos do estabelecimento industrial o valor do IPI que incidira na operação anterior, isto é, o direito de compensar o imposto pago na aquisição dos insumos com o devido referente aos fatos geradores decorrentes das saídas de produtos tributados de seu estabelecimento.

A Constituição Federal de 1988, reproduzindo o texto da Carta Magna anterior, assegurou aos contribuintes do IPI o direito a creditarem-se do imposto cobrado nas operações antecedentes para abater nas seguintes. Tal princípio está insculpido no art. 153, § 3º, inciso II, verbis:

'Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:

I - omissis

IV - produtos industrializados.

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - Omissis



Processo nº : 10840.000951/99-45
Recurso nº : 119.536
Acórdão nº : 202-14.265

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

Para atender à Constituição, o CTN dá, no artigo 49 e parágrafo único, as diretrizes desse princípio e remete à lei a forma dessa implementação.

'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, consoante essas diretrizes, criou o sistema de créditos que, em regra geral, confere ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores (o IPI destacado nas Notas Fiscais de aquisição dos produtos entrados em seu estabelecimento) para ser compensado com o que for devido nas operações de saída dos produtos tributados do estabelecimento contribuinte, em um mesmo período de apuração, sendo que, se em determinado período os créditos excederem os débitos, o excesso será transferido para o período seguinte.

A lógica da não-cumulatividade do IPI, prevista no art. 49 do CTN e reproduzida no art. 81 do RIFI/82, posteriormente no art. 146 do Decreto 2.637/1998, é compensar, do imposto a ser pago na operação de saída do produto tributado do estabelecimento industrial ou equiparado, o valor do IPI que fora cobrado relativamente aos produtos nele entrados (na operação anterior). Todavia, a não-cumulatividade aplica-se, tão-somente, a produtos incluídos no campo de incidência desse imposto, não alcançando os produtos não tributados, pois estes não estando sujeitos ao IPI, não há falar-se em compensação do imposto devido se sequer o produto está na esfera desse tributo.

Demais disso, o estabelecimento que fabrica produtos Não Tributados não é contribuinte do imposto, tampouco, para fins de tributação, é considerado estabelecimento industrial. De fato, o artigo 3º da Lei nº 4.502/1964, reproduzido pelo art. 8º do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIFI/1998, assim dispõe:

'Art. 8º Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 4º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento'. Grifei.



Processo nº : 10840.000951/99-45
Recurso nº : 119.536
Acórdão nº : 202-14.265

Por outro lado, o parágrafo único do art. 2º do RIPI/1998 exclui expressamente do campo de incidência do IPI os produtos constantes da TIPI com a Notação NT.

Daí, para que o estabelecimento seja considerado industrial, os produtos por ele fabricado devem ser tributados, isto é, devem estar dentro do campo de incidência do imposto. De outro lado, se o estabelecimento realizar qualquer das operações de industrialização previstas no regulamento, mas resultar em produto com a notação NT na TIPI, não será ele industrial, tampouco contribuinte do IPI.

É de se ressaltar que o direito ao crédito do tributo, em atenção ao princípio da não-cumulatividade, relativo aos insumos adquiridos, está ligado, salvo norma expressa ao contrário, ao trato sucessivo das operações de entrada e saída que, realizadas com os insumos tributados e o produto com eles industrializado, compõem o ciclo tributário. Disso decorre ser impossível o creditamento do imposto, por parte de estabelecimentos não contribuintes, porquanto o princípio da não-cumulatividade só se justifica nos casos em que haja débitos para serem compensados com os créditos.

Essa é a regra trazida pelo artigo 25 da Lei nº 4.502/64, reproduzida pelo art. 82, inciso I, do RIPI/82, e, posteriormente, pelo art. 147, inciso I, do RIPI/1998, c/c o art. 174, inciso I, alínea 'a', do Decreto nº 2.637/1998, a seguir transcrito:

*'Art. 147. 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**, 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'. (grifo não constante do original)*

*Veja-se que o texto legal expressamente prevê o direito ao crédito do imposto ao **industrial** ou ao **estabelecimento a ele equiparado** e que o insumo gerador do crédito tenha como destino a fabricação de produto tributado. Assim, **não resta qualquer dúvida de que as operações envolvendo produtos NT não geram direito a créditos.***

Desta forma, a impossibilidade de utilização de créditos relativos a produtos excluídos do campo de incidência do imposto não afronta ou restringe o princípio da não-cumulatividade do IPI ou qualquer outro dispositivo constitucional.

Outrossim, a jurisprudência torrencial do Supremo Tribunal Federal sequer reconhecia, até o advento da Lei nº 9.779/1999, aos



Processo nº : 10840.000951/99-45
Recurso nº : 119.536
Acórdão nº : 202-14.265

estabelecimentos de produtos tributados à alíquota zero, o direito ao crédito do IPI relativo aos insumos entrados no estabelecimento industrial até 31/12/1998. Por bem exemplificar o posicionamento da Excelsa Corte acerca do tema em debate, reproduz-se aqui o voto do Ministro Octávio Gallotti, proferido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 109.047, com o seguinte teor:

'O Sr. Ministro Octavio Gallotti (Relator): Ao introduzir o princípio da não-cumulatividade no sistema tributário nacional, a emenda Constitucional nº 18/65 teve em vista extinguir o mecanismo de tributação cumulativa ou em cascata que, por incidências repetidas sobre bases de cálculo cada vez mais altas, onerava em demasia o consumidor na sua qualidade de contribuinte indireto do imposto.

Nesse sentido, o artigo 21, § 3º, da Carta em vigor, fixou as diretrizes maiores do chamado processo de abatimento, pelo qual o contribuinte, para evitar a superposição dos encargos tributários, tem o direito de abater o imposto já pago com base nos componentes do produto final.

A lição de Aliomar Baleeiro, ao interpretar o artigo 49 do CTN, define, nas suas linhas mestras, a sistemática adotada pelo constituinte:

'O art. 49, em termos econômicos, manda que na base de cálculo do IPI se deduza do valor do output, isto é, do produto acabado a ser tributado, o quantum do mesmo imposto suportado pelas matérias-primas, que, como input, o industrial empregou para fabricá-lo.

A tanto equivale calcular o imposto sobre o total, mas deduzir igual imposto pago pelas operações anteriores sobre o mesmo volume de mercadorias. Assim, o IPI incide apenas sobre a diferença a maior ou (valor acrescido) pelo contribuinte. Este o objetivo do constituinte a aclarar os aplicadores e julgadores.' (Direito Tributário Brasileiro, 10ª edição, pág. 208).

Ora, nos autos em exame, consiste a controvérsia em saber se a Recorrente tem, ou não, direito ao crédito do IPI, referente às embalagens de produtos beneficiados pelo regime de alíquota zero. Na esteira dos pronunciamentos desta Corte, que deram causa à edição da Súmula 576, restou consagrado o entendimento segundo o qual os institutos da isenção e da alíquota zero não se confundem, possuindo características que os diferenciam, a despeito da similitude de efeitos práticos que, em princípio, os assemelha. Tal orientação foi resumida pelo eminente Ministro Relator Bilac Pinto, ao apreciar o R.E 76.284 (in RTJ 70/760), nestes termos:



Processo nº : 10840.000951/99-45
Recurso nº : 119.536
Acórdão nº : 202-14.265

'As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal distinguiram a isenção fiscal da tarifa livre ou 0 (zero), por entender que a figura da isenção tem como pressuposto a existência de uma alíquota positiva e não a tarifa neutra, que corresponda à omissão da alíquota do tributo.

Se a isenção equivale à exclusão do crédito fiscal (CTN, art. 97, VI), o seu pressuposto inafastável é o de que exista uma alíquota positiva, que incida sobre a importação da mercadoria.

A tarifa (livre ou zero), não podendo dar lugar ao crédito fiscal federal, exclui a possibilidade da incidência da lei de isenção.'

É de ver que a circunstância de ser a alíquota igual a zero não significa a ausência do fato gerador, enquanto acontecimento fático capaz de constituir a relação jurídico-tributária, mas sim a falta do elemento de determinação quantitativa do próprio dever tributário. A resultante aritmética da atuação fiscal, ante a irrelevância do fator valorativo que lhe possibilita expressão econômica, importará, portanto, na exoneração integral do contribuinte, uma vez que, nas palavras do Ministro Bilac Pinto, tal regime 'não podia dar lugar ao crédito fiscal federal' (pág. 760 in RTJ citada).

A doutrina de Paulo de Barros Carvalho não se faz discrepante dessas conclusões, quando afirma, o professor paulista, ser a alíquota zero 'uma fórmula inibitória da operatividade funcional da regra-matriz, de tal forma que mesmo acontecendo o fato jurídico-tributário, no nível da concretude real, seus peculiares efeitos não se irradiam, justamente porque a relação obrigacional não se poderá instalar à mingua de objeto'. (Curso de Direito Tributário, pág. 307).

Ora, se não há lugar para recolhimento do gravame tributário na saída do produto do estabelecimento industrial, não haverá, sem dúvida, possibilidade de o contribuinte trazer a cotejo os seus eventuais créditos, relativos à aquisição das embalagens, para aferir a diferença a maior prevista pelo Código Tributário Nacional no seu artigo 49.

Em outras palavras: a não-cumulatividade só tem sentido na fórmula constitucional, à medida em que várias incidências sucessivas, efetivamente mensuráveis, ocorram. É essa a presunção constitucional e também o propósito de sua aplicação. Daí a razão do abatimento, concedido para afastar a sobrecarga tributária do consumidor final. Nesse caso, se não há imposição de ônus na saída do produto, pela absoluta neutralidade dos seus componentes numéricos, via de conseqüência, não haverá elevação da base de cálculo e, por

Al SA



Processo nº : 10840.000951/99-45
Recurso nº : 119.536
Acórdão nº : 202-14.265

consequente, qualquer diferença a maior a justificar a compensação.

Por outro lado, o fato de o creditamento ser assegurado com relação a produtos originariamente isentos não colide com o raciocínio que nega o mesmo benefício nas hipóteses de alíquota zero. Como bem lembrou o eminente Ministro Paulo Távora, do Tribunal Federal de Recursos, em voto mencionado no acórdão recorrido, na isenção 'emerge da incidência um valor positivo a cuja percepção o legislador, diretamente, renuncia ou autoriza o administrador a fazê-lo. Na tarifa zero frustra-se a quantificação aritmética da incidência e nada vem à tona para ser excluído.' (fls. 57).

Por tais razões, entendo que a exegese acolhida pelo Tribunal a quo não afrontou o artigo 21, § 3º, da Constituição e tampouco negou a vigência do dispositivo do Código Tributário, que reproduz a cláusula constitucional.

Melhor sorte não assiste ao Recorrente, no que tange à admissibilidade do recurso pela alínea d. No julgamento do Recurso Extraordinário n.º 90.186, trazido a confronto, a matéria em exame versou sobre os efeitos da garantia da não-cumulatividade, em hipótese na qual o legislador (art. 27, § 3º, da Lei n.º 4.502/64) autoriza o creditamento do IPI, no percentual de 50% sobre o valor da matéria-prima, adquirida de vendedor não contribuinte. O benefício fiscal, ali concedido, não se assemelha ao tema decidido pelo acórdão, ora recorrido, porque, o creditamento, em caso de redução, reveste a viabilidade que não se revela possível, quando a alíquota é igual a zero.

Por último, cabe ainda mencionar que esta Turma, ao julgar o Recurso Extraordinário n.º 99.825, Relator o eminente Ministro Néri da Silveira, em 22-3-85 (DJ 27-3-85), não conheceu do apelo do contribuinte que pleiteava o crédito do IPI de produto beneficiado pela alíquota zero. Na oportunidade, foi mantido o acórdão do Tribunal Federal de Recursos (AMS 90.385), citado pelo despacho de admissão de fls. 96/97, onde se recusara o crédito de IPI, sob o argumento, aqui renovado, de que não existe diferença alguma, a ser compensada na saída do produto.

Diante do exposto, não conheço do Recurso Extraordinário.'

Ora, se o produto tributado à alíquota zero, no entender da excelsa corte, não gerava direito a crédito dos insumos neles empregados, com mais razão ainda não geram direito ao creditamento do imposto relativo aos insumos os produtos não tributados, que sequer estão no campo de incidência do IPI.

J. A. 9



Processo nº : 10840.000951/99-45
Recurso nº : 119.536
Acórdão nº : 202-14.265

Esclareça-se que a apreciação de matéria versando sobre constitucionalidade de leis ou ilegalidade de decretos, por órgão administrativo, é totalmente estéril e descabida, já que tal competência é privativa do Poder Judiciário. À instância administrativa compete, apenas, o controle da legalidade dos atos praticados por seus agentes, isto é, apreciar se tais atos observaram e deram cumprimento às determinações legais vigentes.

No que pertine ao excerto da Decisão nº 14, de 31/05/1999, exarada pela Superintendência Regional da Receita Federal da 3ª Região Fiscal, trazido à colação pela reclamante, não vislumbro em que possa ajudar a tese de defesa, já que o posicionamento dessa repartição fiscal não colide com o esposado na decisão recorrida, ao contrário, vem ao seu encontro, vez que predita decisão ao dispor expressamente que 'o saldo credor do IPI, apurado nos termos da legislação em vigor, decorrente do imposto pago na aquisição de insumos adquiridos para emprego na industrialização de produtos de modo geral, ainda que imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, pode ser objeto de ressarcimento ou utilizado na compensação de tributos e contribuições administrados pela SRF', está, simplesmente, reverberando o entendimento dado por lei, qual seja, o de que só se pode utilizar do saldo credor do IPI legalmente apurado. Assim, o pronunciamento daquela repartição não diverge da decisão recorrida, porquanto ambas concordam com a utilização de saldo credor apurado nos termos da lei.

Quanto à jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 2ª Região trazida aos autos pela defendente, não vislumbro como tal pronunciamento pode aproveitar à tese de defesa, já que trata de matéria diversa da aqui discutida (isenção e não-cumulatividade), não se aplicando, assim, ao caso em lide. Ademais, a coisa julgada alcança somente às partes integrantes da lide, conforme dispõe o art. 472 do Código de Processo Civil, a seguir transcrito:

'Art. 472 – A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, nem beneficiando nem prejudicando terceiros.'

Assim, a decisão judicial transcrita pela autuada a ela não se aplica, pois não versa sobre o caso em discussão, nem a autuada dela fez parte.

Deve ser lembrado, ainda, o artigo 1º do Decreto nº 73.529/1974, que assim dispõe:

'Art. 1º - É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida, para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ou ordinatório.

Art. 2º - Observados os requisitos legais e regulamentares, as decisões judiciais a que se refere o artigo 1º produzirão seus efeitos apenas em relação às partes que integraram o processo judicial e com estrita observância do conteúdo dos julgados."

J. A. 10



Processo nº : 10840.000951/99-45
Recurso nº : 119.536
Acórdão nº : 202-14.265

Mediante todo o exposto, e o que dos autos conta, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 15 de outubro de 2002


ADOLFO MONTELO

