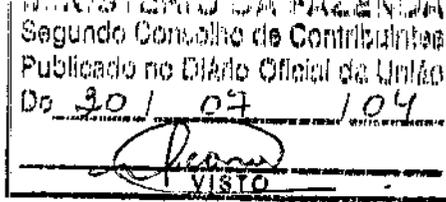




Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



**Processo nº :** 10855.001511/00-33  
**Recurso nº :** 120.089  
**Acórdão nº :** 202-15.269

**Recorrente :** COOPERATIVA DE LATICÍNIOS DE SOROCABA  
**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 TIPI.

**Recurso ao qual se nega provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**COOPERATIVA DE LATICÍNIOS DE SOROCABA.**

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

Sala das Sessões, em 05 de novembro de 2003

  
Henrique Pinheiro Torres  
**Presidente e Relator**

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

cl/opr



Processo nº : 10855.001511/00-33  
Recurso nº : 120.089  
Acórdão nº : 202-15.269

Recorrente : COOPERATIVA DE LATICÍNIOS DE SOROCABA

## RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, transcrevo o Relatório do Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, fls. 86/89:

- “1. A empresa em epígrafe peticionou ressarcimento de saldo credor do IPI, relativo ao período acima consignado, decorrente da aquisição de insumos adquiridos e destinados à fabricação de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, com base no art. 11 da Lei nº 9.779/1999 e IN SRF Nº 33/99.*
- 2. A DRF/SOROCABA deferiu parcialmente o pedido, conforme o despacho de fls. 44/45, que baseou-se no relatório de fls. 40/43 da fiscalização, em razão de parte dos insumos terem sido utilizados em mercadorias não tributadas (TIPI-N/T) pelo imposto, portanto, por não estarem elencados no art. 11 da Lei nº 9.779/1999, não tem direito ao aproveitamento dos créditos.*
- 3. O interessado apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 78/79, encaminhada pelo órgão de origem como tempestiva, alegando que o parágrafo 3º da IN SRF 33/99, vulnera o princípio constitucional da não-cumulatividade e que o art. 146 do Decreto nº 2.637/1998 é bastante claro e objetivo ao estabelecer que o direito ao crédito nasce com a entrada dos produtos tributados pelo IPI no estabelecimento. Assim, a teor do mandamento constitucional estatuído pelo Art. 153, parágrafo 3º, II, da Lei Maior, pede e espera seja deferido o seu pedido de ressarcimento de todos os créditos do IPI citados.”*

Em 09 de outubro de 2001, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto-SP proferiu o Acórdão DRJ/RPO nº 93, resumido na seguinte ementa:

*“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000*

*Ementa: IPI. RESSARCIMENTO.*

*O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779/1999 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”.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

**Processo nº :** 10855.001511/00-33  
**Recurso nº :** 120.089  
**Acórdão nº :** 202-15.269

A interessada interpôs, em 06 de março de 2002, Recurso Voluntário a este Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 96/101) onde repisa os mesmos argumentos apresentados perante a delegacia de julgamento recorrida, requerendo o provimento do pedido de ressarcimento dos créditos de IPI.

É o relatório. //



Processo nº : 10855.001511/00-33  
Recurso nº : 120.089  
Acórdão nº : 202-15.269

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Versa a presente lide sobre pedido de ressarcimento do saldo credor do IPI, referente ao imposto pago nas aquisições de insumos destinados a emprego na fabricação de produtos não tributados (NT).

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

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 inc. IV:*

*I - Omissis*

*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 C.T.N. 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.”*



**Processo nº :** 10855.001511/00-33  
**Recurso nº :** 120.089  
**Acórdão nº :** 202-15.269

O legislador ordinário, consoante essas diretrizes, criou o sistema de créditos que, 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 RIPI/82, posteriormente no art. 146 do Decreto nº 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 – RIPI/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.

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 prevista 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, inc. I, do RIPI/82 e, posteriormente, pelo art. 147, inc. I, do RIPI/1998 c/c art. 174, Inc. I, alínea “a”, do Decreto nº 2.637/1998, a seguir transcrito:



Processo nº : 10855.001511/00-33  
Recurso nº : 120.089  
Acórdão nº : 202-15.269

*“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 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.*

*Á 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.*



Processo nº : 10855.001511/00-33  
Recurso nº : 120.089  
Acórdão nº : 202-15.269

*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:*

*“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.*

11



Processo nº : 10855.001511/00-33  
Recurso nº : 120.089  
Acórdão nº : 202-15.269

*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 consequência, não haverá elevação da base de cálculo e, por conseguinte, 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 Távara**, 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. //



**Processo nº :** 10855.001511/00-33  
**Recurso nº :** 120.089  
**Acórdão nº :** 202-15.269

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*.

Frente ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 05 de novembro de 2003

  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES