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

Processo nº	10855.004561/2003-31
Recurso nº	134.773 Voluntário
Acórdão nº	**2202-00.152 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	4 de junho de 2009
Matéria	IPI. RESSARCIMENTO.
Recorrente	TECSIS TECNOLOGIA E SISTEMAS AVANÇADOS LTDA.
Recorrida	DRJem RIBEIRÃO PRETO-SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

IPI. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

No direito tributário brasileiro, o princípio da não-cumulatividade é implementado por meio da escrita fiscal com crédito do valor do imposto efetivamente pago na operação anterior e débito do valor devido nas operações posteriores.

AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITOS.

Ressalvados as hipóteses expressamente previstas em lei, é incabível crédito de IPI na aquisição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento do CARF, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Rodrigo Bernardes de Carvalho, Ali Zraik Júnior e Leonardo Siade Manzan, que davam provimento quanto aos créditos decorrentes da aquisição de insumos isentos.

NAYRA BASTOS MANATTA
Presidenta

SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Arno Jerke Júnior (Suplente) e Robson José Bayerl (Suplente).

Relatório

A pessoa jurídica qualificada neste processo protocolizou, em 21 de novembro de 2003, pedido de ressarcimento de saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) relativo ao segundo trimestre de 2003, decorrente da aquisição de insumos isentos, não-tributados (imunes) ou tributados à alíquota zero para utilização no seu processo produtivo.

O pedido foi fundamentado no art. 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, e apoiado em extenso arrazoado sobre o princípio da não-cumulatividade do IPI.

A Delegacia da Receita Federal (DRF) em Sorocaba-SP indeferiu o pedido, nos termos do Despacho Decisório de fls. 136 a 138, ensejando a apresentação de manifestação de inconformidade apreciada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) em Ribeirão Preto-SP, que manteve o indeferimento, conforme voto condutor do Acórdão nº 11.045, de 08 de março de 2006, assim ementado:

> *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 inexiste montante do imposto cobrado na operação anterior.*
>
> *INCONSTITUCIONALIDADE.*
>
> *A autoridade administrativa é incompetente para declarar a inconstitucionalidade de lei e dos atos infralegais*
>
> *Solicitação Indeferida.*

Ciente dessa decisão, a contribuinte interpôs recurso voluntário constante das fls. 189 a 220, para alegar, em síntese, que:

I – não há necessidade de demonstração do efetivo pagamento do IPI para usufruir o direito ao respectivo crédito

II – o Supremo Tribunal Federal (STF) tem reiterado o entendimento de que, nas operações de aquisição de insumos isentos, há direito ao crédito do IPI;

III - a Suprema Corte vem decidindo que os insumos utilizados nos processos de industrialização, mesmo que adquiridos com incidência de alíquota zero, com isenção u sem tributação, geram créditos para abatimento de débitos posteriores, sob pena de violação do princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI;

IV – o art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, já reconhece o direito ao crédito do IPI na aquisição de insumos isentos ou tributados à alíquota zero;

V – a constituição Federal limitou o aproveitamento de créditos apenas para o ICMS e não par ao IPI;

VI - o IPI incide em cada operação apenas sobre o valor agregado, por é concedido ao contribuinte crédito relativo à operação anterior; e

VII – o direito ao aproveitamento de créditos está previsto no art. 153, § 3º, inc. II, da Constituição Federal, sendo perfeitamente possível à recorrente utilizar os valores relativos às operações imunes, isentas ou tributadas à alíquota zero.

Ao concluir, a recorrente solicitou o provimento do seu recurso para que seja reconhecido o direito ao ressarcimento de créditos de IPI oriundos da aquisição de ativo permanente, insumos isentos, imunes ou tributados à alíquota zero, em respeito à técnica da não-cumulatividade.

É o Relatório.

Voto

Conselheira SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA, Relatora

O recurso é tempestivo e seu julgamento está inserto na esfera de competência do Segundo Conselho de Contribuintes. Assim, considerando o disposto no art. 2º da Portaria MF nº 41, de 17 de fevereiro de 2009, deve a peça recursal ser conhecida.

A matéria a que se circunscreve o litígio instaurado, qual seja, créditos do IPI decorrentes de aquisições de insumos isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero, já foi objeto de debate na então Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes e, por bem esclarecer o tema e por enfrentar as razões recursais destes autos, com entendimento de que comungo, reproduzo trecho do voto condutor do Acórdão nº 203-10.288, de 7 de julho de 2005, da lavra do Presidente desta Câmara, Antonio Bezerra Neto, proferido no julgamento do recurso nº 129.820:

(.)

INSUMOS COM ALÍQUOTA ZERO, ISENTOS OU NÃO TRIBUTADOS UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS TRIBUTADOS OU NÃO

Princípio da não-cumulatividade - escopo

Inicialmente, cabe salientar que o princípio constitucional da não-cumulatividade não é amplo e irrestrito. Aliás, não há um só direito, por mais fundamental, que seja absoluto, sendo perfeitamente possível sua limitação e regulamentação por leis infraconstitucionais. Ademais, a supremacia da Constituição não se confunde com qualquer pretensão de completude da ordem jurídica. Seria um absurdo tal pretensão, pois não se pode imaginar que a norma constitucional seja suficiente à determinação de todo um sistema jurídico positivo.

Dessa forma, não há como sustentar o argumento da contribuinte com base unicamente no princípio da não-cumulatividade, pois, um princípio constitucional de índole programática não é apto a criar relações jurídicas materiais de ordem subjetiva, possuindo como função, via de regra, tão-somente inspirar e orientar, o legislador, para o exercício da competência legislativa no momento da criação das normas jurídicas que regulam o imposto.

A prova de que o princípio da não-cumulatividade não é uma regra nem muito menos um comando objetivo a ser seguido é o argumento empírico de que o sobredito princípio comporta algumas variantes bastante conhecidas no direito comparado, como se exemplifica a seguir:

Métodos de Tributação não-cumulativa

- Método do Valor Agregado

Método da subtração ou "base contra base": subtrai-se do total das vendas o total das compras, encontrando-se um "valor adicionado" sobre o qual aplica-se a alíquota pertinente do imposto.

Método da adição ou "método do valor acrescido": somam-se os pagamentos de todos os fatores de produção, incluindo-se os lucros, sobre os quais (valor adicionado) aplica-se a alíquota referente ao imposto.

- Método do crédito de imposto ou "imposto contra imposto": confronta-se o total dos impostos devidos pelas vendas com o total incidente sobre as compras, encontrando-se um valor líquido de imposto a recolher.

Vê-se, então, que a implementação do princípio constitucional da não-cumulatividade comporta várias vertentes, sendo a que melhor se amolda à nossa Constituição (art. 153, § 3º, II) a relativa ao método do crédito do imposto ou "imposto contra imposto", senão vejamos.

O princípio da não-cumulatividade do IPI tem assento constitucional (art. 153, § 3º, II) e foi introduzido na legislação codificada (CTN) em seu art. 49. Eis os seus precisos termos:

Constituição Federal

"Art. 153( )

§ 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. (.)"

CTN

*"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." (grifamos)

A leitura dos dispositivos supra evidencia que os contribuintes do IPI fazem jus ao crédito do imposto relativo a suas aquisições, de modo que somente deve ser recolhida ao Erário a diferença que sobejar o imposto que incidir sobre as vendas que realizarem.

*Outrossim, três constatações imediatas surgem da análise do CTN. A primeira é que pelo .. **"dispondo a lei"...** que consta da cabeça do artigo, se pode concluir, como já foi amplamente demonstrado alhures, que o princípio da não-cumulatividade tem como destinatário certo o legislador ordinário e não o aplicador da lei. A segunda é que créditos de IPI devem ser utilizados apenas para abatimento dos débitos do mesmo imposto. E a terceira constatação é que o legislador não se referiu ao ressarcimento do saldo credor, determinando apenas e tão-somente a transferência deste saldo para os períodos seguintes.*

*Não pairam dúvidas, outrossim, o fato de que o direito ao crédito somente existe quando efetivamente pago o imposto, excetuados os casos que a lei expressamente prevê e que reclamam exegese restrita. Afinal, a própria dicção do dispositivo constitucional que instituiu a não-cumulatividade prescreve que a compensação deve ser realizada com o que for devido **em cada operação** com o montante **cobrado** nas anteriores.*

Pergunta-se, então: a observância do princípio em debate não comportaria a análise de toda a cadeia produtiva? Se o imposto em questão fosse eminentemente de valor agregado (método da adição ou subtração), comportaria, sim. Então, o que se deve perquirir primeiro é se o imposto possui a natureza de valor agregado, pois não se pode olvidar, que se esse pressuposto for verdadeiro decorreriam daí conclusões relevantes, como por exemplo, a necessidade de se analisar toda a cadeia produtiva e as outras repercussões daí advindas, como o tratamento da ocorrência de aquisições isentas ou com alíquota zero, no meio da cadeia produtiva, tributando-se apenas o valor agregado

(método da adição ou subtração) na respectiva etapa respeitando, assim, por questão de coerência, as desonerações efetuadas no meio da cadeia produtiva. Por outras palavras, nessa situação o direito ao crédito teria sua dimensão vinculada ao resultado da aplicação da alíquota incidente no momento da saída do produto industrializado sobre o diferencial entre entradas e saídas (método da subtração), pois esta seria a fórmula que melhor indicaria a oneração da parcela agregada na etapa.

Mas será que o IPI é mesmo, eminentemente, um imposto sobre valor agregado? Assume-se sempre como ponto de partida de análise que o IPI seria um imposto sobre o valor agregado (método da adição ou subtração). Esse pressuposto deve ser analisado mais detidamente pelos doutrinadores e juristas, pois basta partirmos de uma única premissa errada para a conclusão do silogismo contido no argumento se tornar completamente falsa, princípio comezinho da lógica clássica de Aristóteles há mais de três mil anos!

Análise do método adotado pelo constituinte

Qual o método alternativo, então, de tributação não-cumulativa adotado pelo constituinte pátrio? O método do "crédito do imposto" ou "imposto contra imposto" e não o método do valor agregado (adição ou subtração), conforme razões aduzidas abaixo extraídas a partir de uma interpretação sistemática da Constituição.

-os diferentes métodos de não-cumulatividade não eram desconhecidos do constituinte, pois senão ele não teria reservado a expressão "Valor Adicionado" (agregado) ao tratar da transferência do ICMS aos Municípios ("cota-parte"). Utilizando a expressão "valor adicionado nas operações", nada mais fez do que referendar o princípio da não-cumulatividade através do método do valor agregado (adição ou subtração), a esse caso particular. Ou seja, quando o constituinte quis usar outro método de não-cumulatividade ele o fez utilizando a terminologia adequada.

-o método do "crédito do imposto" possui a vantagem de ser o único método que implica na confrontação entre dados informados pelo comprador e vendedor, fornecendo mecanismos para um eficaz combate da sonegação.

-o Brasil por ser um País de estrutura federal, a implantação de imposto sobre valor agregado de amplo espectro econômico não se tornou ainda possível. Os impostos no Brasil possuem incidências específicas, pontuais, de modo a cada um deles, inclusive o IPI, possui um pressuposto de fato distinto, nenhum coincidindo com o da experiência européia, atribuindo a cada entidade política (União, Estados/DF e Municípios) uma fração dele (IPI, ICMS, ISS, IOF, etc.); e

-o último, mas não menos importante argumento é o de que esse método é o único que privilegia simultaneamente o princípio da

não-cumulatividade com o da seletividade (art. 153, § 3º, I, da CF). A utilização da seletividade, no caso do IPI, é obrigatória, resultando em uma escolha óbvia ao legislador, pois nos outros dois métodos, o montante do valor adicionado é submetido à mesma e única alíquota, dificultando, por exemplo, a aplicação da seletividade no caso de uma empresa que industrializa e comercializa diversos produtos com níveis de essencialidades distintos. Qual a alíquota a ser utilizada? A mais baixa, a mais alta ou a média?

Nessa mesma linha, o Parecer PGFN nº 405, de 12 de março de 2003, brilhantemente observou que:

"a Constituição não se limita a prever que o IPI está sujeito à técnica da 'não-cumulatividade'. Ela lhe dá o complemento, para dizer como essa técnica deve ser concretizada. Trata-se de potencial de efetividade inconteste, porque manifestada expressamente. A definição, dada pela Carta da República, à técnica da não-cumulatividade, não abre espaço para maiores incursões doutrinárias, alargando seu conteúdo, sentido e alcance, em face da 'intangibilidade da ordem constitucional'. Entre os métodos, ou critérios, que orientam a 'não-cumulatividade', quais sejam, 'imposto sobre imposto', 'base sobre base' e a 'teoria do valor acrescido' (exposto no item 4), a Constituição adotou o critério 'imposto sobre imposto' sob a forma de lançamento a crédito pelas 'entradas' e a débito pelas 'saídas'. O CTN e a Legislação do IPI seguem essa orientação). Destarte, é errônea, data vênia, a interpretação, mantida por alguns, sobre a 'teoria do valor acrescido', segundo a qual deve ser tributado o 'valor acrescido'. Afirmou-o o plenário do III Simpósio Nacional de Direito Tributário, que, à unanimidade, concluiu:

'O princípio constitucional da não-cumulatividade consiste, tão somente, em abater do imposto devido o montante exigível nas operações anteriores, sem qualquer consideração à existência ou não de valor acrescido' (...)"

Ou seja, o Parecer captou bem o fato notório de que o IPI não é um imposto que incide sobre "valor agregado" e o mecanismo da não-cumulatividade no sistema constitucional brasileiro não serve para dimensionar o valor agregado, mas sim para evitar a superposição de impostos e assegurar a dedução do imposto que incidiu na operação anterior. Apenas isso. É que no Brasil a CF/88 como a anterior - não escolhe como pressuposto de fato do IPI o "valor agregado", ao revés, é explícita ao prever que o imposto incide "sobre" o produto industrializado, o que implica ponto de partida da legislação e da interpretação completamente diferente do europeu. Não devamos, então, nos deixar levar pela cantilena dos tributaristas que amiúde se utilizam de argumentos que se apóiam na experiência estrangeira, principalmente européia, quando se refere à tributação sobre o valor agregado.

Pôrtanto, caindo por terra o pressuposto principal a partir do qual todos os outros argumentos se lastreiam, fica fácil entender

porque a técnica da não-cumulatividade, no Brasil, é exercida pela sistemática de créditos e débitos do IPI ("método do crédito do imposto"), segundo o qual do imposto devido pela saída de produtos do estabelecimento deve simplesmente ser abatido o imposto relativo a produtos nele entrados (imposto sobre imposto e não base contra base ou método do valor acrescido)

Por derradeiro, vai aí um último, mas não menos importante, argumento, a empresa que vende produtos isentos ou imunes à tributação do IPI pode se valer do incentivo estatuído no art 11 da Lei nº 9.779/99 para ressarcir o que pagou a título do mesmo imposto nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, aplicados na produção de produtos industrializados. Ora, a se permitir a concessão de crédito de IPI também na que comprou os produtos isentos estar-se-ia, à mais cristalina evidência, prejudicando o Erário, vez que este devolveria o mesmo valor (em tese) em duplicidade, na que vendeu e na que comprou o produto, ambas na forma de ressarcimento

Dos créditos de IPI decorrentes de aquisição de insumos tributados à alíquota zero, isentos, ou não tributados

Enfrentado o argumento principal da recorrente relacionado ao princípio da não-cumulatividade, destaca-se agora a falta de previsão legal para o pleito da recorrente, no direito positivo pátrio.

Ora, as espécies de créditos do imposto previstas estão exaustivamente elencadas no Título VII, Capítulo IX, do RIPI/98, e em nenhum dos dispositivos integrantes daqueles capítulos há autorização para crédito do IPI na hipótese dos autos, ou seja, quando os insumos entrados no estabelecimento são tributados à alíquota zero, isentos ou não tributados.

Assim, à luz da legislação que rege a matéria, só geram créditos de IPI as operações de compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem em que foi pago o imposto, em que há destaque do imposto na nota fiscal Quando tais operações são desoneradas do imposto, em face de os produtos não serem tributados à alíquota zero ou adquiridos sob isenção, não ocorre o direito creditório, ante a inexistência de autorização legal para tanto

Confusão de Conceitos

*Outrossim, é patente a confusão que a recorrente faz quando da interpretação do art 11 da Lei nº 9.779/99, quando visivelmente confunde a menção à expressão "**produto** isento ou tributado à alíquota zero" com "**insumo** isento ou tributado à alíquota zero". Dessa forma, o art 11 da Lei nº 9 779, de 1999, dispõe apenas sobre aproveitamento de saldo credor de IPI relativo à aquisição de insumos utilizados na fabricação de produto industrializado , inclusive quando este seja isento ou tributado à alíquota zero. Assim, o referido dispositivo prevê que, mesmo que um produto saia do estabelecimento industrial sem débitos*

do IPI, em razão de isenção ou de tributação à alíquota zero do produto final, poderão ser aproveitados os créditos dos insumos utilizados na sua fabricação. Observe-se que o preceptivo trata de saldo credor, o que pressupõe destaque do imposto nas aquisições, em momento algum prescrevendo que os insumos entrados no estabelecimento sem pagamento de IPI poderiam gerar direito ao crédito do imposto na escrita fiscal, como quer fazer crer a recorrente

Conclui-se, portanto, que não existe autorização legal para o aproveitamento de créditos fictos relativos à aquisição de insumos isentos, não tributados ou à alíquota zero, independentemente do destino que a estes seja dado (produtos finais isentos, imunes, tributados ou alíquota zero)

(...)

Jurisprudência Judicial e Administrativa

No tocante aos julgados trazidos à colação pela interessada, cumpre observar que, mesmo quando emanadas do Supremo Tribunal Federal, as decisões judiciais produzem efeitos apenas em relação às partes que integram os processos, somente alcançando terceiros nas hipóteses previstas no Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, o que não se configurou na espécie. Quanto a julgados do Conselho de Contribuintes, sabe-se que seus efeitos não são vinculantes, ante a inexistência de lei que lhes atribua eficácia normativa (art. 100 do CTN). Destaque-se ainda que, em face de sua vinculação ao texto legal, não cabe à autoridade administrativa apreciar questionamentos de ordem constitucional ou doutrinária, competindo-lhe tão-somente aplicar o direito tributário positivo.

Por fim, cabe ressaltar que no presente caso a recorrente pretende se creditar do IPI que não foi recolhido na compra dos seus insumos e nem na saída dos produtos por ela fabricados, sob o argumento de violação ao princípio constitucional da não-cumulatividade

(...)

Uma vez que o pedido final da recorrente refere-se também às aquisições para o ativo permanente, cabe lembrar a existência de expressa vedação legal ao crédito do IPI, nessa hipótese, contida no art. 147, inc. I, do Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998 - Regulamento do IPI (Ripi/98), vedação esta reproduzida nos regulamentos do IPI posteriores.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 4 de junho de 2009

SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA