



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

Processo nº 10875.001328/2004-40
Recurso nº 239.069 Voluntário
Acórdão nº **3801-00.524 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 24 de agosto de 2010
Matéria IPI
Recorrente CRISTALERIA BANDEIRANTE LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

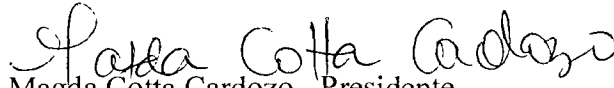
NÃO DIREITO AO CRÉDITO. INSUMOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

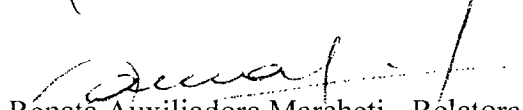
Não é possível admitirmos anterior posição dos tribunais no sentido de permitir o creditamento de IPI dos insumos adquiridos com isenção, alíquota Zero, não-incidência ou imunidade.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.


Magda Cotta Cardozo - Presidente


Renata Auxiliadora Marchetti - Relatora

EDITADO EM: 13/12/2010

Participaram do presente julgamento os conselheiros Magda Cotta Cardozo, Flávio de Castro Pontes, Arno Jerke Júnior, Andréia Dantas Lacerda Moneta, José Luiz Bordignon e Renata Auxiliadora Marchetti.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário tempestivamente protocolado pelo qual o contribuinte se insurge contra decisão que negou-lhe ressarcimento/compensação de tributos advindos da aquisição de matéria prima adquirida com IPI tributado à alíquota zero.

Por bem lançado adoto o relatório de fls. 54 do feito.

“O interessado em epígrafe pediu o ressarcimento do saldo credor do IPI, acumulado no período em epígrafe, a ser utilizado na compensação dos débitos declarados.

O pedido foi indeferido e as compensações não foram homologadas, por não existir base legal para o aproveitamento de créditos oriundos de insumos isentos, imunes ou tributados à alíquota zero, de qualquer natureza.

Tempestivamente, o contribuinte apresentou sua manifestação de inconformidade basicamente alegando que a Lei nº 9779/99 deve ser interpretada de acordo como princípio constitucional da não-cumulatividade, o qual não admitiria restrições infraconstitucionais, assim permitindo o creditamento em questão, conforme jurisprudência que cita.

Encerrou solicitando o reconhecimento de seus créditos, devidamente atualizados, e o deferimento integral de seu pedido“

Em decisão, a DRJ Brasília aduz:

“A impugnante espera que seja aceito, neste foro, o aproveitamento na escrita fiscal de créditos de IPI concernentes a aquisições de insumos isentos, imunes, tributados à alíquota zero e não tributados, utilizados na industrialização de produtos tributados, sob pena de conspurcação do princípio da não-cumulatividade insculpido na Carta Magna, art. 153, § 3º, II e da jurisprudência que cita.

Decisões judiciais atinentes ao caso concreto, como é assente, não têm eficácia erga omnes; não constituem legislação tributária, à luz do CTN, arts. 96 e 100, e dependem de Resolução do Senado Federal para que tenham efeito sobre a atividade da Administração Tributária (controle difuso da constitucionalidade).

De acordo com o Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, se houvesse declaração de inconstitucionalidade, de lei, tratado ou ato normativo, com eficácia ex tunc, proferida pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade (controle concentrado de constitucionalidade), relativamente à questão sob escrutínio, então seria permitido às autoridades fiscais incumbidas do julgamento administrativo em 1ª instância

afastar a aplicação do diploma normativo tisdado de inconstitucionalidade, mediante ato emanado do Secretário da Receita Federal.

Do contrário, deve ser aduzido que o princípio da estrita legalidade é o paradigma da atividade administrativa estatal, sendo que a apreciação de questionamentos de jaez constitucional não é província da atividade de julgamento administrativo empreendida pelo órgão competente no seio da Administração Pública, competindo-lhe tão-somente aplicar o direito tributário positivo. Ademais, é oportuno acrescentar que o julgamento administrativo de 1º grau é coarctado pelos balizamentos postos por atos expedidos pela Secretaria da Receita Federal, consoante preceitua a Portaria MF nº 258, de 24 de agosto de 2001, art. 7º.

Raciocínio semelhante se aplica a decisões emanadas do Conselho de Contribuintes.

Sem embargo, podem ser articuladas as seguintes considerações e, para tal, deve ser, primeiramente, destacado o dispositivo constitucional mencionado:

“Art. 153 – Compete à União, instituir impostos sobre:

(...)

§3.º 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;” (grifo meu)

O princípio da não-cumulatividade, radicado na Lex Legum, não é amplo e irrestrito, como pretende que seja a contribuinte, ao reclamar o creditamento, independentemente da incidência, ou não, do IPI sobre os insumos adquiridos. É perfeitamente possível sua limitação e regulamentação por leis infraconstitucionais, tal como ocorre com vários outros direitos e garantias previstos na Constituição.

Exemplo disso é o próprio direito de ação (Constituição Federal, art. 5º, XXXV) que, apesar de estar garantido de forma ampla e irrestrita no texto constitucional, sofre limitações impostas pelas leis processuais infraconstitucionais, já que seu exercício é condicionado à verificação dos pressupostos processuais e das condições da ação.

Não há como sustentar o procedimento da postulante com base no princípio da não-cumulatividade, pois, um princípio constitucional de índole programática não é apto a criar relações jurídicas materiais de ordem subjetiva. Princípios constitucionais possuem como destinatário, via de regra, o legislador ordinário, servindo tão-somente de inspiração e orientação para o exercício da competência legislativa no momento da criação das normas jurídicas que regulam o imposto. Somente a lei, elaborada por

quem detém a competência legiferante conferida pela Constituição, assim como as normas constitucionais de eficácia plena e aplicabilidade imediata, têm o condão de criar relações jurídicas de direito material.

O princípio em comentário, de que trata o art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, deve ser estremado no exato limite de seus termos, segundo os quais se compensa o imposto que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, isto para evitar a denominada incidência em cascata, ou seja, a tributação de cada operação isoladamente, sem que seja considerada a tributação nas operações anteriores.

A conclusão haurida desse princípio é a de que, se não foi cobrado imposto nas operações anteriores, seja pela não-incidência, isenção ou tributação à alíquota zero dos insumos, não há direito ao crédito. Vale dizer que somente se considera na equação de débito e crédito fiscal o imposto pago na aquisição dos insumos e o imposto devido na saída dos produtos com eles fabricados. Foi exatamente esse o entendimento do Ministro Ilmar Galvão, do Supremo Tribunal Federal, no voto que proferiu no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 212.484-2/RS, em que assevera: "a compensação só se dá com o que for cobrado, sendo intuitivo admitir que, se nada foi cobrado na operação anterior, não haverá lugar para ela".

É curial ressaltar que, se fosse admitido crédito de insumo que não correspondesse a imposto efetivamente pago na sua aquisição, o sujeito passivo (contribuinte de direito) seria beneficiado, pelo simples fato de que o imposto seria cobrado integralmente do consumidor final (contribuinte de fato) e recolhido à Fazenda apenas pela diferença entre o valor lançado na saída do produto final e o crédito (indevido).

Seria normal o recolhimento pelo sujeito passivo, após a venda do produto e a apuração periódica do imposto, apenas da diferença (débito – crédito) se pagamento do imposto houvesse na aquisição do insumo; do contrário, trata-se de locupletamento ilícito, repudiado pelo ordenamento jurídico.

É exatamente isso que a contribuinte colima em sua pretensão.

Ora, crédito escritural de IPI não é crédito presumido em que são supostas incidências do imposto em cadeias anteriores e estipulada uma alíquota média para compensação do gravame. Aliás, é a própria Constituição Federal, no parágrafo 6º do artigo 150, que impõe a existência de lei específica, com exclusiva regulamentação, para que se concedam créditos presumidos.

Ademais, a tese perfilhada pela impugnante, na verdade, altera o sentido do texto constitucional de tal forma que uma não-cumulatividade, que se opera pelo abatimento do imposto já pago pelo que for devido, transforma-se numa exclusão da base de cálculo do IPI de todos os insumos não onerados pelo imposto. O tributo em questão sofre uma metamorfose e passa a ser um imposto sobre o valor agregado, o que positivamente não é.

Por essa razão, além da falta de previsão legal, não é possível que seja admitido crédito de imposto que não tenha sido pago na

aquisição dos insumos, não obstante a decisão em contrário do Pretório Excelso, no julgamento do RE nº 212.484-2/RS, que só opera efeitos entre as partes.

Por outro lado, ainda que, inconstitucionalmente, fosse aceito que o vocábulo cobrado abrangesse os casos de alíquota zero e produtos isentos, assim possibilitando um crédito fictício, seria possível ao sujeito ativo cobrar um imposto inexistente? Inexistente sim, pois esta é a única conclusão possível quanto às mercadorias não tributadas pelo IPI.

A nova ordem constitucional, em vigor desde 1988, recepcionou a legislação que trata da espécie tributária em debate, em especial sobre o sistema de créditos e débitos. É o caso da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, matriz legal dos sucessivos regulamentos de IPI, vigendo atualmente aquele aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 (RIPI/2002).

O Código Tributário Nacional (CTN) – Lei nº 5.172, de 1966 –, em seu artigo 49, assim dispõe sobre a não-cumulatividade do 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 .(g.m.)

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.”

O Regulamento do IPI (RIPI/98), aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998, com a alteração introduzida pela Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 11, dispõe da seguinte maneira nos artigos 146 e 146, I (correspondentes aos arts. 163 e 164, I, do Decreto nº 4.544 (RIPI/2002), de 2002), in verbis:

“Art. 146. A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 49).

(...)

Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 25):

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 meu)

O art. 82, I, do RIFI/82, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982, equivalente ao texto original da Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, era vazado nos seguintes termos:

"Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os 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;"(g.m.)

Sobre a questão há pronunciamentos oriundos da Administração Tributária:

Parecer CST nº 410, de 8 de maio de 1991

"As matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, adquiridos sem pagamento de IPI, em razão de imunidade, isenção ou não-incidência, não propiciam direito ao crédito desse imposto, a não ser em casos excepcionais previstos em lei."Parecer CST nº 515, de 10 de junho de 1994

"Ressalvados os casos específicos previstos em lei, não pode o contribuinte aproveitar o crédito do IPI correspondente a parcela que deixa de ser destacada na nota fiscal de aquisição de insumos em razão de isenção, não-incidência ou alíquota zero".

Na órbita do julgamento administrativo de 2ª instância (Conselhos de Contribuintes) pode ser destacado o julgado abaixo, infenso ao aproveitamento pelo sujeito passivo de créditos fictos concernentes à aquisição de insumos isentos, não tributados ou com alíquota zero, na mesma esteira de outros acórdãos exarados das Câmaras do Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes (201-66161, 201-69359, 202-03228, 202-04413, 202-04414, 202-08779, 203-00057, 203-02664 e 203-03077):

Ementa do Acórdão nº 202-06358, de 23/02/1994

"IPI - APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS - Só são reconhecidos aqueles provenientes de aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagens sujeitos ao pagamento do imposto. Produtos isentos, não-tributados e de alíquota reduzida a zero não podem oferecer direito a crédito, porquanto incorreu pagamento do tributo pelo remetente e, conseqüentemente, não feriu o princípio da não-cumulatividade. ENCARGOS DA TRD: Inaplicabilidade. A título de juros no período de 04.02.91 a 30.07.91. Princípio da irretroatividade da norma tributária. Recurso provido em parte".

Por outro lado, mesmo que, teratologicamente, fossem admitidos os créditos concernentes a insumos isentos e tributados à alíquota zero, em nenhuma hipótese poderiam ser admitidos aqueles referentes a insumos não tributados, vale falar, situados fora do campo de incidência do tributo.

Ora, as Leis nº 4.502, de 1964 e nº 9.493, de 10 de setembro de 1997, definiram claramente as hipóteses de não-incidência do IPI. Tal norma está reproduzida no RIPI/98, como segue:

“Art. 2º O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI (Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, e Decreto-Lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1º).”

Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não-tributado) (Lei nº 9.493, de 10 de setembro de 1997, art.13)”.

Outrossim é preciso delimitar a competência do julgador administrativo, ressaltando o caráter vinculado da atividade fiscal. Não lhe cabe questionar a legalidade ou constitucionalidade do comando legal. A análise de teses contra a constitucionalidade de leis é privativa do Poder Judiciário. Nesse sentido é vasta a jurisprudência dos colegiados administrativos, consoante se pode observar das ementas infratranscritas:

“IPI - CONSTITUCIONALIDADE - VIGÊNCIA DA LEI - À autoridade administrativa falece competência para apreciar a constitucionalidade e/ou a legalidade de legislação aplicável. Vinculação do artigo nº 142 do CTN.” (2º CC – 3ª Câmara. Acórdão nº 203-00947. Data da sessão: 27/01/94.)

“LEGALIDADE/CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS - Compete exclusivamente ao Judiciário o exame da legalidade/constitucionalidade das leis. Recurso negado.” (2º CC – 2ª Câmara. Acórdão nº 202-10665. Data da sessão: 10/11/98.)

“INCONSTITUCIONALIDADE - Lei nº 8.383/91- A autoridade administrativa não tem competência para decidir sobre a constitucionalidade de leis e o contencioso administrativo não é foro próprio para discussões desta natureza, haja vista que a apreciação e a decisão de questões que versarem sobre inconstitucionalidade dos atos legais é de competência do Supremo Tribunal Federal.” (1º CC – 6ª Câmara. Acórdão 106-10694. Data da sessão: 26/02/99)

O dever de observância das normas abrange também os atos normativos editados pelo Poder Executivo e pelos órgãos a ele subordinados, aos quais seja conferida competência regulamentar sobre matéria tributária, especialmente a Secretaria da Receita Federal – SRF. Nesse sentido, cabe destacar o disposto na Portaria MF nº 258, de 24 de agosto

de 2001, que disciplina a constituição das turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento:

"O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com as alterações da Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993 e da Medida Provisória nº 2.158-34, de 27 de julho de 2001, resolve:[...]

*Art. 7º **O julgador deve observar** o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, bem assim o entendimento da Secretaria da Receita Federal (SRF) expresso em atos tributários e aduaneiros."* (g.n.)

Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade. Essa vinculação somente deixa de prevalecer quando a norma em discussão já tiver sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou no difuso, neste caso a partir do momento e na hipótese de produzir efeitos "erga omnes" (na ocorrência de qualquer das situações previstas no ordenamento jurídico).

Outrossim, o RIPI esclarece que se incluem no conceito de matéria-prima e produto intermediário os bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos no ativo permanente.

A propósito, o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, publicado no Diário Oficial da União na mesma data, elucida a correta interpretação do inciso I do art. 66 do RIPI/79, o qual corresponde ao mencionado dispositivo do RIPI/98.

Pela importância do entendimento ali expendido, cumpre reproduzir as disposições do aludido Parecer:

"Em estudo o inciso I do artigo 66 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 9 de março de 1979 (RIPI/79).

2 - O artigo 25 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação que lhe foi dada pela alteração 8ª do artigo 2º do Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, repetida "ipsis verbis" pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 1.136, de 7 de setembro de 1970, dispõe:

"Art. 25 A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuindo do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer".

- Como se vê, trata-se de norma não auto-aplicável, de vez que ficou atribuído ao regulamento especificar os produtos entrados que geram o direito à subtração do montante de IPI a recolher.

3 - Diante disto, ressalte-se serem "ex nunc" os efeitos decorrentes da entrada em vigência do inciso I do artigo 66 do RIPI/79, ou seja, usando da atribuição que lhe foi conferida em

lei, o novo Regulamento estabeleceu as normas e especificações que a partir daquela data passaram a reger a matéria, não se tratando, como há quem entenda, de disposição interpretativa e, por via de consequência, retroativa, somente sendo, portanto, aplicável a norma em análise, a seguir transcrita, aos fatos ocorridos a partir da vigência do RIPI/79:

'Art. 66 - Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64 arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº 3.466, art. 2º, alt. 8º):

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 os 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.'

4 - Note-se que o dispositivo está subdividido em duas partes, a primeira referindo-se às matérias-primas, aos produtos intermediários e ao material de embalagem; a segunda relacionada às matérias-primas e aos produtos intermediários que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização.

4.1 - Observe-se, ainda, que enquanto na primeira parte da norma 'matérias-primas' e 'produtos intermediários' são empregados 'stricto sensu', a segunda usa tais expressões em seu sentido lato: quaisquer bens que, embora não se integrando ao produto em fabricação se consumam na operação de industrialização.

4.2 - Assim, somente geram direito ao crédito os produtos que se integrem ao novo produto fabricado e os que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

5 - No que diz respeito à primeira parte da norma, que se refere a matérias-primas e produtos intermediários 'stricto sensu', ou seja, bem dos quais, através de quaisquer das operações de industrialização enumeradas no Regulamento, resulta diretamente um novo produto, tais como, exemplificadamente, a madeira com relação a um móvel ou o papel com referência a um livro, nada há que se comentar de vez que o direito ao crédito, diferentemente do que ocorre com os referidos na segunda parte, além de não se vincular a qualquer requisito, não sofreu alteração com relação aos dispositivos constantes dos regulamentos anteriores.

6 - Todavia, relativamente aos produtos referidos na segunda parte, matérias-primas e produtos intermediários entendidos em sentido amplo, ou seja, aqueles que embora não sofram as referidas operações são nelas utilizados, se consumindo em virtude do contato físico com o produto em fabricação, tais como

lixas, lâminas de serra e catalisadores, além da ressalva de não gerarem o direito se compreendidos no ativo permanente, exige-se uma série de considerações.

6.1 - Há quem entenda, tendo em vista tal ressalva (não gerarem direito ao crédito os produtos compreendidos entre os bens do ativo permanente), que automaticamente gerariam o direito ao crédito os produtos não inseridos naquele grupo de contas, ou seja, que a norma em questão teria adotado como critério distintivo, para efeito de admitir ou não o crédito, o tratamento contábil emprestado ao bem.

6.2 - Entretanto, uma simples exegese lógica do dispositivo já demonstra a improcedência do argumento, uma vez que, consoante regra fundamental de lógica formal, de uma premissa negativa (os produtos ativados permanentemente não geram o direito) somente conclui-se por uma negativa, não podendo, portanto, em função de tal premissa, ser afirmativa a conclusão, ou seja, no caso, a de que os bens não ativados permanentemente geram o direito de crédito.

7 - Outrossim, aceita, em que pese a contradição lógico-formal, a tese de que para os produtos que não sejam matérias nem produtos intermediários 'stricto sensu', vigente o RIPI/79, o direito ou não ao crédito deve ser deduzido exclusivamente em função do critério contábil ali estatuído, estar-se-ia considerando inócuas diversas palavras constantes do texto legal, de vez que bastaria que o referido comando, em sua segunda parte, rezasse "...e os demais produtos que forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente", para o mesmo resultado.

7.1 - Tal opção, todavia, equivaleria a pôr de lado o princípio geral de direito consoante o qual 'a lei não deve conter palavras inúteis', o que só é lícito fazer na hipótese de não se encontrar explicação para as expressões inúteis.

*8 - No caso, entretanto, a própria exegese histórica da norma desmente esta acepção, de vez que a expressão 'incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, **aqueles que, embora não se integrando no novo produto forem consumidos no processo de industrialização**' é justamente a única que consta de todos os dispositivos anteriores (inciso I do artigo 27 de Decreto 56.791/65, inciso I do artigo 30 do Decreto nº 61.514/67 e inciso I do artigo 32 do Decreto nº 70.162/72), o que equivale a dizer que foi sempre em função dela que se fez a distinção entre os bens que, não sendo matérias-primas nem produtos intermediários 'stricto sensu', geram ou não direito ao crédito, isto é, segundo todos estes dispositivos, geravam o direito os produtos que embora não se integrando no novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização.*

8.1 - A norma constante do direito anterior (inciso I do artigo 32 do Decreto nº 70.162/72), todavia restringia o alcance do dispositivo, dispondo que o consumo do produto, para que se aperfeiçoasse o direito do crédito, deveria se dar imediata e integralmente.

8.2 - O dispositivo vigente inciso I do artigo 66 do RIPI/79 por sua vez, deixou de registrar tal restrição, acrescentando, a título de inovação, a parte final referente à contabilização no ativo permanente.

9 - Como se vê, o que mudou não foi o critério, que continua sendo o do consumo do bem no processo industrial, mas a restrição a este.

10 - Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deve entender como produtos 'que embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização', para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

10.1 - Como o texto fala em 'incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários', é evidente que tais bens hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários 'stricto sensu', semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2 - A expressão 'consumidos' sobretudo levando-se em conta que as restrições 'imediate e integralmente', constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo." (negritos acrescidos).

A leitura do Parecer acima reproduzido demonstra seu objetivo de esclarecer a equivocada interpretação de que, desde que não façam parte do ativo permanente, todos os insumos consumidos na industrialização, inclusive combustíveis, lubrificantes e a energia elétrica, poderiam ser considerados matérias-primas e produtos intermediários com fins de gerar o respectivo direito ao crédito. Esclarece, assim, que, dos insumos consumidos ou utilizados na produção, nem todos são matérias-primas ou produtos intermediários, de acordo com a legislação do IPI.

No mesmo sentido, já se tinha o Parecer Normativo nº 181, de 1974, que dispunha no seu item 13:

"13 - Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâmina de serra, mandris, brocas, tijolos

refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc.”

Assim sendo, nos termos dos Pareceres retro citados e em consonância com o RIPI, geram direito ao crédito, além das matérias-primas, produtos intermediários “stricto-sensu” e material de embalagem que se integram ao produto final, quaisquer outros bens – **desde que não contabilizados pela contribuinte em seu ativo permanente** – que se consumam por decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, restando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

Por conseguinte, não há crédito a ser ressarcido ao interessado, nos termos da IN SRF nº 33/99.

Sendo indevidos os créditos pelo principal, também são indevidos os créditos pela correção monetária, diante da regra de que o acessório segue o principal em sua natureza e destino.

Entretanto, ainda que fosse devido o principal, não tem razão a defendente porque não se trata aqui de repetição de indébito.

Trata-se, pelo contrário, de ressarcimento do saldo resultante do confronto entre créditos e débitos na conta gráfica de IPI que se tenta igualar ao instituto jurídico da restituição de tributos indevidamente recolhidos.

A repetição de indébito, visa a devolução de tributos pagos indevidamente pelo contribuinte em razão de erro de fato ou de direito. Isso nada tem a ver com o sistema de débito e crédito da escrita do IPI, que visa abater o imposto devidamente pago nas operações anteriores do imposto debitado nas operações seguintes, implementando, assim, o princípio da não-cumulatividade. A diferença é clara. O primeiro instituto cuida de imposto indevidamente pago. No sistema de débitos e créditos não há nenhum pagamento indevido, o que poderia ocorrer seria o creditamento extemporâneo do IPI pago na aquisição de insumos, conforme já explanado na presente fundamentação.

Em verdade, não existe previsão expressa no ordenamento jurídico pátrio no sentido da correção monetária dos créditos escriturais do IPI, razão pela qual o contribuinte não pode efetuar tal crédito, nem exigí-lo no ressarcimento. Tampouco, poderia dar causa a nulidade o despacho decisório que trata, corretamente, como ressarcimento o pedido que o contribuinte chamou de restituição.

Este entendimento é pacífico na esfera administrativa, que acolheu a posição firmada no STJ, conforme ementa transcrita a seguir:

TRIBUTÁRIO - IPI - CRÉDITOS ESCRITURAIS - CORREÇÃO MONETÁRIA - NÃO INCIDÊNCIA.

O IPI será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (CF, artigo 153, parágrafo 3º, inciso II), 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, transferindo-se o saldo verificado para o período ou períodos seguintes (CTN, artigo 49). O Supremo Tribunal Federal vem reiteradamente decidindo que a correção monetária não incide sobre os créditos escriturais. Recurso improvido. RESP 212899/RS ; RECURSO ESPECIAL (1999/0039731-2). Fonte: DJU de 07/02/2000, pág. 00119, ADCOAS Vol. 00005 pág. 00102. Os grifos não são do original.

Quanto às alegações baseadas em princípios constitucionais, reitere-se o que já foi dito no item anterior.

Assim, diante do exposto, voto por se indeferir a solicitação.”

Inconformado, o recorrente recorre a este CARF com a peça juntada tempestivamente às fls. 69 e seguintes, repisando os mesmos argumentos de sua impugnação.

Passo ao voto.

Voto

Conselheira Renata Auxiliadora Marcheti - Relatora

Em 25 de junho de 2007 o Supremo Tribunal Federal, decidindo os recursos extraordinários RE 353.657-5/PR e no RE 370682-9/SC, indeferiu por maioria o direito de creditamento referente a insumos adquiridos com alíquota zero e não tributados. Tais decisões, no entanto, silenciaram sobre os produtos isentos. Entendo que realmente não é possível admitirmos anterior posição dos tribunais no sentido de admitir o creditamento de IPI em casos isenção e de alíquota zero e, até mesmo, nos casos de não-incidência e de imunidade.

O caso em tela trata de insumos adquiridos à alíquota zero.

Nesse tema, adoto como razão de decidir o voto do Ministro Eros Grau, nos autos do RE-AgR 372005 que bem resume a impossibilidade de se deferir crédito à operação que não gerou débito na etapa anterior.

O IPI, justamente por se submeter à não cumulatividade, não pode ser calculado de outra forma: o crédito na etapa anterior abate débito da etapa posterior.

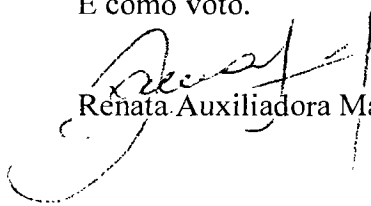
Não havendo crédito, por isento, não tributado ou tributado à alíquota de 0% não há valor a ser abatido já que nada foi acumulado atendendo-se perfeitamente o princípio da não cumulatividade.

Da mesma forma que acumular débito fere a Constituição Federal para os tributos não cumulativos, fere-a, da mesma forma, acumular créditos o que somente seria possível se eles existissem... só é possível de ser acumulado aquilo que existe, que se conta. O que não há, não se acumula.

O princípio genérico proíbe a cumulatividade, sem restringi-la aos débitos, mas em hipótese alguma cria valores espontaneamente.

Por tais argumentos, que reputo suficientes para deslinde desse caso, ainda que outros argumentos tenham sido trazidos à baila, nego provimento ao recursos voluntário.

É como voto.



Renata Auxiliadora Marchetti