



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10875.002223/99-15
Recurso nº : 128.920
Acórdão nº : 201-78.526

MINISTÉRIO DA FAZENDA Segundo Conselho de Contribuintes Publicado no Diário Oficial da União De 10 / 04 / 06 VISTO	2º CC-MF Fl. _____
--	-----------------------

Recorrente : **BABY BRINK INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BRINQUEDOS LTDA.**
Recorrida : **DRJ em Ribeirão Preto - SP**

IPI. CRÉDITOS RELATIVOS A INSUMOS ISENTOS OU DE ALÍQUOTA ZERO.

O princípio da não-cumulatividade do IPI é implementado pelo sistema de compensação do débito ocorrido na saída de produtos do estabelecimento do contribuinte com o crédito relativo ao imposto que fora cobrado na operação anterior referente à entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Não havendo exação de IPI nas aquisições desses insumos, em razão de os mesmos serem isentos ou de alíquota zero, não há valor algum a ser creditado.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **BABY BRINK INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BRINQUEDOS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **em negar provimento ao recurso da seguinte forma: I) pelo voto de qualidade, quanto aos insumos isentos.** Vencidos os Conselheiros Gustavo Vieira de Melo Monteiro, Sérgio Gomes Velloso, Raquel Motta Brandão Minatel (Suplente) e Rogério Gustavo Dreyer; **e II) por unanimidade de votos, quanto aos insumos de alíquota zero.**

Sala das Sessões, em 07 de julho de 2005.

Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

Walber José da Silva
Relator

MIN DA FAZENDA - 2º CC CONFERE COM O ORIGINAL BRASILIA 24 / 07 / 05 K VISTO

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maurício Taveira e Silva e José Antonio Francisco.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. A FAZEN A - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 24 / 01 / 05
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10875.002223/99-15
Recurso nº : 128.920
Acórdão nº : 201-78.526

Recorrente : **BABY BRINK INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BRINQUEDOS LTDA.**

RELATÓRIO

No dia 10/09/1999 a empresa BABY BRINK INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BRINQUEDOS LTDA., já qualificada nos autos, ingressou com o pedido de ressarcimento de IPI, com fulcro nos artigos 148 e 149 do RIPI, na Lei nº 9.779/99 e na IN SRF nº 033/99, no valor atualizado de R\$ 19.553,98, relativo ao período de apuração de 05/04/1999 a 28/06/1999. No dia 23/09/1999 juntou aos autos pedido de compensação com débito de IPI, de mesmo valor.

Providenciada a realização de diligência no estabelecimento da recorrente, foi produzido relatório fiscal (fls. 52/53) e proferida a Decisão nº 070/00, indeferindo o pleito da interessada (fls. 50/51), que ingressou com manifestação de inconformidade (fls. 60/64), não tendo dela conhecido a DRJ em Ribeirão Preto - SP, cancelou o processo desde a decisão impugnada e determinou que outra fosse lavrada na boa e devida ordem (fls. 82/86).

Desta decisão da DRJ em Ribeirão Preto - SP a recorrente tomou ciência no dia 10/04/03, conforme AR de fl. 88.

A DRF em Guarulhos - SP, cumprindo a decisão da DRJ em Ribeirão Preto - SP, proferiu nova decisão indeferindo o pleito da recorrente, nos termos do Despacho Decisório DRF/GUA/SEORT nº 043/2004 (fls. 92/96), por entender que carece de fundamentação legal o pedido da recorrente de ver ressarcidos os créditos de IPI relativos a insumos isentos, de alíquota zero ou não tributável, empregados na produção de bens tributável.

Ciente da decisão em 06/08/2004, a empresa interessada ingressou com a manifestação de inconformidade de fls. 100/115, onde alega, em apertada síntese, que:

1 - a aferição do esgotamento dos créditos existentes na escrita fiscal até 31/12/1998 seria da competência da Fiscalização e que todos os documentos exigidos pela IN 33/99 foram devidamente apresentados; e

2 - o princípio constitucional da não-cumulatividade que rege o IPI (art. 153, § 3º, inciso II, da Constituição Federal) garantiria o direito ao crédito, tendo por objetivo garantir que o IPI venha a incidir somente sobre o valor agregado em cada uma das etapas do processo de industrialização, sendo que o plenário do Supremo Tribunal Federal já reconheceu o direito ao crédito sobre as aquisições de insumos isentos do IPI. Ademais, a mesma fundamentação de direito que resultou no reconhecimento do direito ao crédito sobre as aquisições de insumos isentos é perfeitamente aplicável aos insumos sujeitos à incidência de imposto mediante a aplicação da alíquota zero.

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Ribeirão Preto - SP indeferiu a solicitação da recorrente, nos termos do Acórdão DRJ/RPO nº 6.501, de 09/11/2004, cuja ementa abaixo transcrevo:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/1999 a 30/06/1999

Ementa: CRÉDITOS. 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. A FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 24 / 05 / 05
w
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10875.002223/99-15
Recurso nº : 128.920
Acórdão nº : 201-78.526

sujeitos à alíquota zero, uma vez que inexistente montante do imposto cobrado na operação anterior.

Solicitação Indeferida".

A recorrente tomou ciência da decisão de primeira instância no dia 13/12/2004, conforme AR de fl. 163.

Discordando da referida decisão de primeira instância, a interessada impetrou, no dia 11/01/2005, o recurso voluntário de fls. 164/179, onde reprisa os argumentos da manifestação de inconformidade.

Na forma regimental, o processo foi a mim distribuído no dia 17/05/2005, conforme despacho exarado na última folha dos autos - fl. 183.

É o relatório.

W



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10875.002223/99-15
Recurso nº : 128.920
Acórdão nº : 201-78.526

MIN. FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 24 / 07 / 05
<i>h</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
WALBER JOSÉ DA SILVA

O recurso voluntário é tempestivo e atende às demais exigências legais, razão pela qual dele conheço.

Como relatado, pretende a recorrente ver modificado o Acórdão de primeira instância para reconhecer alegado direito de creditar-se do IPI relativo a insumos adquiridos com isenção ou tributados com alíquota zero e empregados em produto tributado. O valor cujo ressarcimento, combinado com pedido de compensação, está sendo pleiteado foi corrigido pela Ufir e acrescido de juros calculado pela taxa Selic.

O Acórdão recorrido enfrentou a questão com bastante lucidez e nos estritos limites da legalidade, em nada merecendo reforma.

Por considerar elucidativo e didático, devo acrescentar, às razões da decisão recorrida, os argumentos usados pelo ilustre Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, em brilhante voto proferido no Recurso nº 119.223, Acórdão nº 202-15.313, de 02/12/2003, com as devidas adaptações ao presente recurso.

A solução da presente lide cinge-se, basicamente, em determinar se os estabelecimentos contribuintes de IPI têm direito ao ressarcimento de créditos desse tributo referente à matéria-prima isenta do imposto ou tributada com alíquota zero. A controvérsia tem como "pano de fundo" a interpretação do princípio constitucional da não-cumulatividade do imposto.

A não-cumulatividade do IPI nada mais é do que o direito de os contribuintes abaterem 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 que lhe foi cobrado na aquisição dos insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) com o tributo 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:

(...)

IV - produtos industrializados;

(...)

§ 3º O imposto previsto no inciso 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)

WJ



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10875.002223/99-15
Recurso nº : 128.920
Acórdão nº : 201-78.526

MIN. A. FAZENDA - 2.ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 24.10.85
VISTO

2.ª CC-MF
Fl.

Para atender à Constituição, o CTN estabelece, 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, 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 aos 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, pois, 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, até o advento da Lei nº 9.779/99, se os produtos fabricados saíssem não tributados (produto NT), tributados à alíquota zero, ou gozando de isenção do imposto, como não haveria débito nas saídas, conseqüentemente, não se poderia utilizar os créditos básicos referentes aos insumos, uma vez não existir imposto a ser compensado. O princípio da não-cumulatividade só se justifica nos casos em que haja débitos e créditos a serem compensados mutuamente.

Essa é a regra trazida pelo artigo 25 da Lei nº 4.502/64, reproduzida pelo 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. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto as de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente". (grifo não constante do original)

De outro lado, a mesma sistemática vale para os casos em que as entradas foram desoneradas desse imposto, isto é, as aquisições das matérias-primas, dos produtos intermediários ou do material de embalagem que não foram onerados pelo IPI, pois não há o que compensar, porquanto o sujeito passivo não arcou com ônus algum.

A premissa básica da não-cumulatividade do IPI reside justamente em se compensar o tributo pago na operação anterior com o devido na operação seguinte. O texto constitucional é taxativo em garantir a compensação do **imposto devido em cada operação com o montante cobrado na anterior**. Ora, se no caso em análise não houve a cobrança do tributo na operação de entrada da matéria-prima, não há falar-se em direito a crédito, tampouco em não-cumulatividade.

fl



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10875.002223/99-15
Recurso nº : 128.920
Acórdão nº : 201-78.526

MIN - A FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASILIA 24 10Y 105
VISTO

2º CC-MF FI.

É de notar-se que a tributação do IPI, no que tange à não-cumulatividade, está centrada na sistemática conhecida como "imposto contra imposto" (imposto pago na entrada contra imposto devido a ser pago na saída) e não na denominada "base contra base" (base de cálculo da entrada contra base de cálculo da saída) como pretende a reclamante.

Esta sistemática (base contra base) é adotada, geralmente, em países nos quais a tributação dos produtos industrializados e de seus insumos são onerados pela mesma alíquota, o que, absolutamente, não é o caso do Brasil, onde as alíquotas variam de 0 a 330%.

Havendo coincidência de alíquotas em todo o processo produtivo, a utilização desse sistema de base contra base caracteriza a tributação sobre o valor agregado, pois em cada etapa do processo produtivo a exação fiscal corresponde exatamente à da parcela agregada. Assim, se a alíquota é de 5%, por exemplo, o sujeito passivo terá de recolher o valor correspondente à incidência desse percentual sobre o montante por ele agregado. Isso já não ocorre quando há diferenciação de alíquotas na cadeia produtiva, pois essa diferenciação descaracteriza, por completo, a chamada tributação do valor agregado, vez que a exação efetiva de cada etapa depende da oneração fiscal da antecedente, isto é, quanto maior for a exação do IPI incidente sobre os insumos menor será o ônus efetivo desse tributo sobre o produto deles resultantes. O inverso também é verdadeiro, havendo diferenciação de alíquotas nas várias fases do processo produtivo, quanto menor for a taxaço sobre as entradas (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) maior será o ônus fiscal sobre as saídas (produto industrializado). Exemplificando: a fase "a" está sujeita a alíquota de 10% e nela foram agregados \$ 1.000,00. Havendo, portanto, uma exação efetiva de \$ 100,00. Na etapa seguinte, a alíquota é de 5%, e agregou-se, também, \$ 1.000,00. A tributação efetiva dessa fase é de 0%, pois, embora a alíquota do produto seja de 5%, o crédito da fase anterior vai compensar integralmente o valor da correspondente exação e o sujeito passivo não terá nada a recolher. De outro lado, se os produtos da fase "a" forem taxados em 5% e o da "b" em 10%, mantendo-se os valores do exemplo anterior, a tributação efetiva nesta fase, na realidade, é de 15%, como mostrado a seguir. Fase "a": valor agregado \$ 1.000,00, alíquota 5%, imposto calculado \$ 50,00, crédito \$ 0,00, imposto a recolher \$ 50,00. Fase "b": valor agregado \$ 1.000,00 alíquota 10%, imposto calculado \$ 200,00 (\$ 2.000 x 10%), crédito \$ 50,00, imposto a recolher \$ 150,00. Tributação efetiva: 15% sobre o valor agregado.

Como se pode ver do exemplo acima, o gravame fiscal efetivo em uma fase da cadeia produtiva é inverso ao da anterior. Por conseguinte, nessa sistemática de imposto contra imposto adotada no Brasil, se uma fase for completamente desonerada em virtude de saída com suspensão do imposto, com tributação à alíquota zero, isento ou de não tributação pelo IPI (produtos NT na TIPI), o gravame fiscal será deslocado integralmente para a fase seguinte.

Não se alegue que essa sistemática de imposto contra imposto vai de encontro ao princípio da não-cumulatividade, pois este não assegura a equalização da carga tributária ao longo da cadeia produtiva, tampouco confere o direito ao crédito relativo às entradas (operações anteriores) quando estas não são oneradas pelo tributo em virtude de suspensão do imposto, de alíquota neutra (zero), de isenção ou de não ser o produto tributado pelo IPI. Na verdade, o texto constitucional garante tão-somente o direito à compensação do imposto devido em cada operação **com o montante cobrado** nas anteriores, sem guardar qualquer proporção entre o exigido nas diversas fases do processo produtivo.

Sou



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10875.002223/99-15
Recurso nº : 128.920
Acórdão nº : 201-78.526

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 24 / 08 / 05

VISTO

2º CC-MF
Fl.

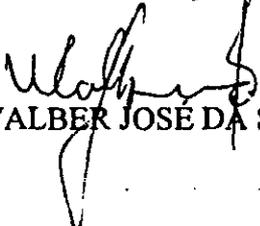
Por outro lado, a prevalecer a tese da reclamante, todos os casos em que a alíquota dos insumos for menor do que a do produto final, o crédito deve ser calculado com base na alíquota deste e não na daqueles para manter a tributação efetiva apenas sobre o valor agregado. Acatando-se essa tese, estar-se-á subvertendo toda a base em que o tributo fora assentado, desde a sua instituição pela Lei nº 4.502/1964, e criando para a União um passivo incalculável.

Quanto à jurisprudência trazida à colação pela defendente, esta não dá respaldo à autoridade administrativa divorciar-se da vinculação legal e negar vigência a texto literal de lei, até porque não têm efeito vinculante.

Por último, devo acrescentar que a solicitação da recorrente para obstar sua inclusão no Cadin não integra a lide. Ademais, seu débito cuja compensação foi indeferida está com a exigibilidade suspensa (art. 48, § 3º, inciso I, da IN SRF nº 460/2004).

Em face do exposto, e por tudo o mais que do processo consta, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 07 de julho de 2005.


WALBER JOSÉ DA SILVA

WJS