



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

**Processo nº** 13831.000124/2003-13  
**Recurso nº** 134.583 Voluntário  
**Matéria** RESSARCIMENTO DE IPI  
**Acórdão nº** 203-13.452  
**Sessão de** 09 de outubro de 2008  
**Recorrente** BERCAMP ALIMENTOS LTDA.  
**Recorrida** DRJ - RIBEIRÃO PRETO/SP

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/10/2001 a 31/12/2001

**SÚMULA Nº 10**

A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI.

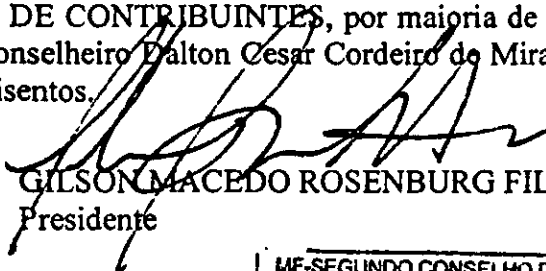
**IPI. CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS E NÃO TRIBUTADOS PELO IPI.**

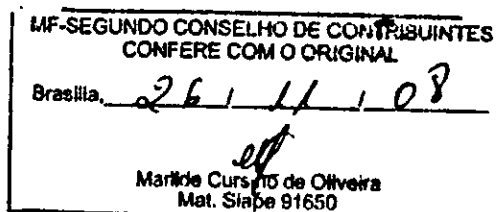
O Princípio da não-cumulatividade do IPI é implementado pelo sistema de compensação do débito ocorrido na saída de produtos do estabelecimento do contribuinte com o crédito relativo ao imposto que fora cobrado na operação anterior referente à entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Não havendo exação de IPI nas aquisições desses insumos, por serem eles tributados isentos ou não estarem dentro do campo de incidência do imposto, não há valor algum a ser creditado.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

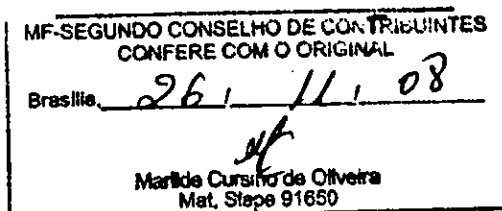
ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro da Miranda que reconhecem o crédito referente aos insumos isentos.

  
GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO  
Presidente



  
ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Odassi Guerzoni Filho, Jean Cleuter Simões Mendonça, José Adão Vitorino de Moraes e Fernando Marques Cleto Duarte.



## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o acórdão que manteve o indeferimento do pedido de ressarcimento de créditos, protocolado em 06/05/2003, de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de fl. 01, acumulados e oriundos da aquisição de insumos isentos, imunes e não tributados, utilizados em seu processo produtivo, no valor total de R\$ 44.011,36, e apurados no primeiro trimestre do ano de 2002.

A decisão recorrida foi vazada nos seguintes termos:

*"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/01/2002 a 31/03/2002*

*Ementa: CRÉDITOS DE IPI. INSUMOS NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS A ALÍQUOTA ZERO.*

*Somente os créditos relativos a insumos onerados pelo imposto são suscetíveis de escrituração, apuração e aproveitamento.*

*DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS DE IPI COM DÉBITOS DE OUTROS TRIBUTOS. ADMISSIBILIDADE.*

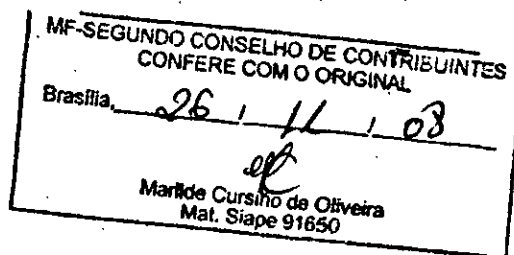
*É incabível a homologação da compensação se o direito creditório reclamado não for admitido à luz da legislação tributária".*

Inconformada, vem a contribuinte no seu Recurso aduzir que o não reconhecimento dos créditos viola o princípio da não-cumulatividade do IPI, aduzindo, especificamente em relação aos insumos adquiridos com isenção, precedente do Supremo Tribunal Federal quanto ao tema. Ainda colaciona doutrina e jurisprudência sobre o tema.

Por fim, na eventualidade de reconhecimento dos créditos, pede que os mesmos sejam atualizados pela taxa Selic.

É o Relatório.

|                                                                                     |          |
|-------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES                                                |          |
| CONFERE COM O ORIGINAL                                                              |          |
| Brasília,                                                                           | 26/11/08 |
|  |          |
| Marilda Cursino de Oliveira                                                         |          |
| Mat. Siepe 91650                                                                    |          |



## Voto

CONSELHEIRO ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA, Relator

O Recurso satisfaz os seus requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e adentro no mérito.

### Insumos Adquiridos à Alíquota Zero do IPI:

Quanto ao direito ao crédito nas aquisições de insumos tributados à alíquota zero, o entendimento deste Conselho já se encontra sumulado, nos seguintes termos:

#### SÚMULA Nº 10

A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI.

### Insumos Isentos ou não tributados pelo IPI:

O IPI, por determinação constitucional é tributo não cumulativo, compensando-se o imposto devido em cada operação com o cobrado nas anteriores. Para atender esse mandamento constitucional, o legislador ordinário criou o sistema de créditos que permite os estabelecimentos industriais e o que lhes são equiparados fazer o encontro entre os débitos pertinentes às saídas de produtos industrializados do estabelecimento com o imposto pago nas entradas dos insumos utilizados na fabricação de tais produtos. Há, ainda, previsão legal para que os contribuintes apropriem-se a título de crédito do IPI de outros valores não relacionados à entrada de insumos, mas em qualquer caso, por tratar-se de exceção à regra geral, a legislação do imposto elenca *numerus clausus* as hipóteses permitidas.

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, inc. II, *verbis*:

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

*I - omissis*

*IV - produtos industrializados;*

*(...)*

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 26 / 11 / 08  
Marilda Cursino da Oliveira  
Mat. Slape 91650

§ 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)

Para atender à Constituição, o C.T.N. 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).

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:

*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 não foram onerados pelo IPI, pois não há o que compensar, porquanto o sujeito passivo não arcou com ônus algum.

1.º SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 26/11/08

Marilto Cursino de Oliveira  
Mat. Sipe 91650

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 em razão de sua tributação à alíquota zero, não há falar-se em direito a crédito, tampouco em não-cumulatividade.

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 taxa 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 à alíquota de 10% e nela foi agregado \$ 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 alíquota zero 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 alíquota neutra

6

(zero) ou 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.

Assim, com o devido respeito aos que entendem o contrário, o fato de insumos isentos ou não tributados comporem a base de cálculo de um produto tributado à alíquota positiva não confere ao estabelecimento industrial o direito a crédito a eles referente, como se onerados fossem. Até porque, em caso contrário, ter-se-ia que, para estabelecer o *quantum* a ser creditado, atribuir a tais produtos alíquotas diferentes das estabelecidas por lei. Em outras palavras, o aplicador da lei estaria legislando positivamente, usurpando funções do legislador.

Repise-se que a diferenciação generalizada de alíquotas do IPI adotada no Brasil gera a desproporção da carga tributária entre as várias cadeias do processo produtivo, hora se concentrando nos insumos hora se deslocando para o produto elaborado, e o princípio da não-cumulatividade não tem o escopo de anular essa desproporção, até porque, a variação de alíquotas decorre de mandamento constitucional: o princípio da seletividade em função da essencialidade.

Desta forma, a impossibilidade de utilização de créditos relativos a esses produtos tributados não constitui, absolutamente, afronta ou restrição ao princípio da não-cumulatividade do IPI ou a qualquer outro dispositivo constitucional.

Por todo o exposto, nego provimento ao Recurso, mantendo a decisão recorrida.

Sala das Sessões, em 09 de outubro de 2008

  
ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA

