MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 27 / 03 / 06
Rubrica

Processo nº : 13975.000096/00-69
Recurso nº : 127.462
Acórdão nº : 204-00.828

Recorrente : COOPERATIVA REGIONAL AGROPECUÁRIA VALE DO ITAJAÍ
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 15 / 03 / 06
VISTO

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 negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por. COOPERATIVA REGIONAL AGROPECUÁRIA VALE DO ITAJAÍ.

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

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2005

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Rodrigo Bernardes de Carvalho
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Flávio de Sá Munhoz, Nayra Bastos Manatta, Júlio César Alves Ramos, Sandra Barbon Lewis e Adriene Maria de Miranda.

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 15 / 03 / 06
VISTO

Processo nº : 13975.000096/00-69
Recurso nº : 127.462
Acórdão nº : 204-00.828

Recorrente : COOPERATIVA REGIONAL AGROPECUÁRIA VALE DO ITAJAÍ

RELATÓRIO

Com vistas a uma apresentação sistemática e abrangente deste feito sirvo-me do relatório contido na decisão recorrida (fls. 495/498):

O contribuinte acima qualificado efetuou pedidos de ressarcimento de crédito de IPI (fls. 01 e 97) totalizando o valor de R$ 60.984,65, decorrente de apuração de saldo credor, com base no disposto no artigo 11 da Lei n. 9.779, de 19 de janeiro de 1999. No mesmo processo, foram efetuados pedidos de compensação dos valores pleiteados com débitos de Cofins.

2. A DRF de Blumenau/SC, em 03 de novembro de 2003, indeferiu o pedido de ressarcimento (fls. 434 a 437) e, consequentemente, também foram indeferidos os respectivos pedidos de compensação, de fls. 125 a 128. A ciência ao contribuinte, do indeferimento dos pedidos, foi efetuada em 19 de fevereiro de 2004 (fl. 447). O indeferimento dos pedidos foi efetuado com fundamento no seguinte:

a) o artigo 11 da Lei n. 9.779, de 1999, autoriza o ressarcimento do saldo credor do IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos – tal dispositivo não alcança os insumos utilizados na fabricação de produtos não tributados - NT;

b) o § 3º, do art. 2ºda Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal nº 33, de 04 de março de 1999, determina o estorno dos créditos originários da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, quando destinados à fabricação de produtos não tributados – NT;

c) pelos documentos apresentados, foi verificado que o contribuinte somente dá saída a produtos "não tributáveis"- NT.

3. Inconformado com a negativa, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, às folhas 448 a 462, pedindo que lhe fosse assegurado o direito de manter em sua escrita os créditos de IPI decorrentes da aquisição de insumos empregados nos produtos que industrializa (ainda que não tributados – NT) e de compensá-los, conforme formalizado em seus pedidos.

3.1 Quanto ao direito aplicável aos fatos, o contribuinte alega que, pelo princípio da não-cumulatividade, constante do inciso II do parágrafo 3º , do artigo 153 da Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988, e pelo disposto no art. 11 da Lei 9.779, de 1999, é devido o crédito do IPI em relação aos insumos tributados empregados em produtos finais isentos, tributados à alíquota zero e NÃO TRIBUTADOS. Em suporte à sua alegação, o contribuinte faz referência à doutrina, decisões judiciais e administrativas.

É o relatório.

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre – RS, que indeferiu a solicitação do contribuinte, fê-lo mediante a prolação do Acórdão DRJ/BHPOA Nº **3.866** , de 03 de junho de 2004, traçado nos termos seguintes:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/03/2000

Ementa: RESSARCIMENTO DE CRÉDITO DE IPI: não cabe o aproveitamento de créditos básicos de IPI sobre insumos empregados na fabricação de produtos NÃO TRIBUTADOS – NT.

Solicitação Indeferida

Irresignada com a decisão retro, a recorrente lançou mão do presente recurso voluntário (fls. 504/519) oportunidade em que reiterou os argumentos expendidos por ocasião de sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
RODRIGO BERNARDES DE CARVALHO

O recurso atende aos requisitos para sua admissibilidade, razão porque dele conheço.

Inicialmente, vale mencionar que a hipótese dos autos já foi analisada por esta Câmara, em sessão de julgamento de abril do corrente ano em recurso voluntário aviado pela própria recorrente. Nesta oportunidade, peço *máxima vênia* para adotar e transcrever o voto do Ilustre Conselheiro-Presidente Henrique Pinheiro Torres, que foi acompanhado à unanimidade e vazado nos seguintes termos:

> *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 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, inc. 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.*

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 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 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 2.637/1998, a seguir transcrito:

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 destina 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 credito 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. 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.

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 conseqüência, 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 Távora****, 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 nº 4.502/64) autoriza o creditamento do IPI, no percentual de 50% sobre o valor da matéria-prima, adquirida de vendedor não contribuinte. O beneficio 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 nº 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 os insumos adquiridos para aplicação em produtos não tributados (NT), que sequer estão no campo de incidência do IPI.

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.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso interposto.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2005.

RODRIGO BERNARDES DE CARVALHO