



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA TURMA**

---

|                    |                                     |
|--------------------|-------------------------------------|
| <b>Processo nº</b> | 10660.000062/2001-91                |
| <b>Recurso nº</b>  | 203-124077 Especial do Contribuinte |
| <b>Matéria</b>     | IPI - Insumos de Alíquota Zero      |
| <b>Acórdão nº</b>  | CSRF/02-02.519                      |
| <b>Sessão de</b>   | 17 de outubro de 2006               |
| <b>Recorrente</b>  | Total Alimentos S/A                 |
| <b>Interessado</b> | Fazenda Nacional                    |

---

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2000 a 31/12/2000

Ementa: **IPI. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS. INSUMOS NÃO TRIBUTADOS E DE ALÍQUOTA ZERO.**

Inexiste direito a creditamento, em relação a insumos de alíquota zero.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por Total Alimentos S/A,

ACORDAM os Membros da SEGUNDA TURMA do CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso especial.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS

Presidente

*Josefa Maria Coelho Marques*  
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

Relatora

16 ABR 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros, Gileno Gurjão Barreto, Antonio Carlos Atulim, Maria Teresa Martínez Lopez, Antonio Bezerra Neto, Dalton César Cordeiro de Miranda, Henrique Pinheiro Torres, Adriene Maria de Miranda e Mário Junqueira Franco Júnior.



## Relatório

Conforme consta dos autos, trata-se de pedido de ressarcimento de créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), relativamente a insumos de alíquota zero, baseado supostamente no art. 11 da Lei nº 9.779/99 e na IN SRF nº 33/99, relativo ao quarto trimestre de 2001.

A autoridade julgadora de primeira instância, através do Acórdão DRJ/JFA nº 3.581, de 15 de maio de 2003 de fls. 519 a 528, indeferiu, por total falta de amparo legal, os créditos pleiteados pela contribuinte no pedido de ressarcimento do IPI, considerando-os ilegítimos.

Inconformada com a decisão, a interessada interpôs recurso voluntário, no qual reitera seus argumentos expendidos na peça impugnatória.

Pelo Acórdão nº 203-09.611, a Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negou provimento ao recurso do contribuinte. A ementa, da referida decisão, está assim redigida:

*"IPI - CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE INSUMOS TRIBUTADOS À 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, por serem eles tributados à alíquota zero ou não tributados, não há valor algum a ser creditado.*

*Recurso negado."*

Inconformada, a contribuinte apresenta Recurso Especial de divergência com base no disposto no artigo 32, inciso II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (Anexo II da Portaria MF nº 55/1998). Traz, em seu arrazoado, arestos divergentes da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, no qual entende que a Câmara recorrida agiu ilegalmente ao negar à interessada o direito aos créditos advindos das aquisições de insumos tributados à alíquota zero.

O Presidente da Terceira Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, valendo-se da informação acostada aos autos às fls. 630/631, considerou haver divergência do aresto recorrido com os Acórdãos nºs 201-75.657 e 201-75.412 e deu seguimento ao recurso do contribuinte.

Às fls. 639/645, contra-razões ao Recurso Especial de divergência apresentada pela Fazenda Nacional na forma do disposto no § 1º do art. 34 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, Anexo II da Portaria MF nº 55/1998, na qual, em síntese, aduz que não existe amparo na legislação de regência do IPI para aproveitamento dos créditos relativos às aquisições de insumos tributados à alíquota zero ou não tributados (NT).



Acrescenta que, “a decisão no RE 212.484-2 não se aplica inteiramente à decisão recorrida, bem como os Acórdãos paradigmas deste Segundo Conselho trazidos à colação desses autos pela Recorrente, eis que sobre estes foram construídas analogias para, forçadamente, entender fundamentada a decisão recorrida com base no Recurso Extraordinário do STF, anteriormente referido, vez que ele tratou unicamente de creditamento do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Nada mais. Não tratou sobre créditos de produtos à alíquota zero e dos não tributados, em que pese esta matéria (alíquota. zero e n. trib.) encontrar-se pendente de decisão no e. STF.”

Diante do exposto, a Fazenda Nacional requer a este Egrégio Colegiado da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a manutenção da decisão da Instância “a quo” ora atacada, por estar, segundo seu entender, em conformidade com a legislação de regência da matéria, com o entendimento predominante dos colegiados desses Conselhos de Contribuintes, da Egrégia Suprema Corte de Justiça e da respeitável doutrina mencionada na decisão recorrida.

É o Relatório.



## Voto

Conselheira JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, Relatora

Em relação à preliminar alegada pela Fazenda Nacional, de que os acórdãos apresentados como paradigmas não se refeririam ao caso dos autos, verifica-se que não se revelam procedentes, uma vez que os acórdãos citados referiram-se, especificamente, a “entradas com alíquota zero”, às quais aplicar-se-ia o mesmo raciocínio relativo aos insumos isentos.

Em relação ao mérito, adoto os fundamentos do Acórdão 201-77.838, da 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, que abaixo reproduzo:

*Primeiramente, há que ser ressaltado que a não-cumulatividade do IPI é do tipo “imposto sobre imposto”, que se diferencia do modelo do IVA, que é o de “base sobre base”. Enquanto no IVA só se tributa o valor agregado, no IPI se tributa todo o valor do produto, descontando-se o valor do imposto pago nas entradas.*

*Após a Lei nº 9.779, de 1999, no IPI, o resultado da tributação, ao final, é, em princípio, igual ao apurado pela aplicação da alíquota do produto final sobre o valor de sua base de cálculo, uma vez que, sendo esse valor maior do que os créditos, é devida a diferença, e, sendo menor, o contribuinte passa a ter direito de crédito, que poderá ser utilizado, na pior das hipóteses, para compensar débitos de outros tributos federais.*

*O IPI é um imposto mais complexo do que o IVA, pois tem alíquotas variadas. As alíquotas do IPI, inicialmente fixadas pelo Decreto-Lei nº 1.199, de 27 de dezembro de 1971, podem ser alteradas pelo Poder Executivo, segundo o art. 4º, I e II, do referido decreto-lei, “quando se torne necessário atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções”. Essas alterações incluem a redução da alíquota a zero e a sua majoração em até trinta pontos percentuais.*

*Além disso, segundo a Constituição Federal, a fixação das alíquotas deverá atender o princípio da seletividade, sendo tanto menores quanto mais essenciais os produtos tributados.*

*Esse sistema não seria possível no IVA, pois a seletividade, na prática, só se aplica aos produtos acabados. Os produtos intermediários, matérias-primas e materiais de embalagens podem ser, em princípio, utilizados na fabricação de produtos diversos e sua essencialidade depende da do produto em cuja fabricação sejam utilizados.*

*As distorções que eventualmente existam, no caso do IPI, são corrigidas naturalmente pela compensação com os créditos (conforme acima exposto, o resultado final da tributação do IPI é, em regra, a alíquota aplicada ao valor do produto acabado), o que não ocorreria no modelo do IVA, cuja incidência é estanque.*

*João* *OT*

*Em relação aos produtos acabados, a alíquota zero visa a sua desoneração, em função da essencialidade e dos objetivos de política governamental. Já em relação aos insumos, seu objetivo se conforma à tributação dos produtos em que são empregados.*

*Pode ocorrer que todos os produtos em que são empregados um certo insumo sejam isentos, de alíquota zero ou imunes, ou que apenas certos produtos o sejam.*

*No primeiro caso, a alíquota do insumo seria naturalmente fixada em zero para evitar a incidência do imposto na operação anterior, com apuração de saldo credor na seguinte.*

*É só aparentemente vantajoso para a União fixar alíquota positiva para todos os insumos para obter uma antecipação do valor do imposto. De fato, a incidência do imposto, nessa situação, acarretaria crédito para o estabelecimento comprador, que resultaria em direito a ressarcimento. Como consequência, o pedido de ressarcimento desse crédito exigiria da máquina administrativa um custo com processos, análises e diligências, que tornaria desvantajosa a incidência do imposto na operação anterior.*

*No segundo caso, havendo também produtos fabricados tributados a alíquotas positivas, a vantagem ou não da fixação da alíquota dos insumos em zero depende do volume de produção dos produtos tributados e de suas alíquotas.*

*Num caso em que a matéria-prima seja majoritariamente empregada em produtos essenciais de alíquota zero, certamente a alíquota do insumo deve ser fixada em zero para não gerar saldo credor para os fabricantes desses produtos, evitando o aumento de custos, tanto para a administração fiscal como para os contribuintes.*

*Veja-se, por exemplo, o caso do malte, que é empregado na fabricação de vários alimentos essenciais e também na fabricação de cerveja. Sua alíquota é zero, porque a alíquota dos produtos essenciais nos quais é empregado também é zero. Se fosse adotada uma alíquota positiva, em face de o insumo ser empregado na fabricação da cerveja, não haveria aumento de arrecadação e os produtores de malte arcariam com custos administrativos, em razão da necessidade de pedido de ressarcimento ou efetuação de compensação, e a Receita Federal ainda teria que fiscalizar os produtores para analisar o direito de crédito.*

*Há outros exemplos de insumos que têm alíquota zero, como o açúcar (2940.00) e a glicose (1702.30.01), e são utilizados em vários produtos alimentícios essenciais e em outros, tributados a alíquotas positivas (Ex.: 2202.10.00).*

*Considerando-se que a técnica de fixação de alíquotas do IPI exige a utilização de uma tabela (TIPI), em que os produtos são classificados de acordo com regras próprias, não seria possível, por exemplo, separar o malte pelo seu emprego no produto final. Em outras palavras, não seria possível, da tabela, constarem duas classificações diversas para o malte, uma, por exemplo, para "malte utilizado na fabricação de cerveja", com alíquota positiva, e outra para "outros maltes", com alíquota zero.*

*su*

*BR*

*Portanto, é inegável que a utilização de insumos em produtos essenciais exige a fixação de sua alíquota em zero.*

*A concessão de créditos, relativamente a insumos de alíquota zero, por sua vez, desvirtuaria completamente o sistema.*

*Primeiramente, por que se sabe que, sendo o IPI imposto cumulativo do tipo "imposto sobre imposto", quando a empresa fabricante de produto não essencial adquira insumo de alíquota zero, esse produto será tributado, ao final, pelo valor decorrente da incidência da alíquota sobre o preço.*

*Assim, no exemplo citado, a fixação da alíquota da cerveja levou em conta essa técnica. Se se admitisse o creditamento, haveria uma diminuição da tributação que se pretendeu impor ao produto acabado.*

*Ademais, como a alíquota prevista na TIPI para o insumo é zero, para possibilitar o cálculo do direito de crédito, relativamente a insumos de alíquota zero, criou-se um método para determinar a alíquota, que consiste na apuração da alíquota média dos produtos em que os insumos são empregados. Portanto, de acordo com esse método, quanto menos essenciais os produtos acabados, maior o direito de crédito de seus fabricantes.*

*Portanto, reconhecer o direito de crédito nesses casos poderia gerar uma distorção no fornecimento dos insumos, já que os fabricantes de produtos não essenciais poderiam pagar preço maior pelos insumos, o que provocaria, indiretamente, um desequilíbrio nas condições de concorrência para os fabricantes de produtos essenciais.*

*Enfim, os consumidores de produtos essenciais pagariam a conta da redução da carga tributária dos produtos não essenciais, distorcendo completamente o princípio da seletividade e os objetivos da política governamental.*

*Nesse caso, nem mesmo o aumento da alíquota do produto não essencial pelo Executivo resolveria o problema, pois haveria, em consequência, aumento do direito de crédito dos seus produtores. Então, restaria ao Executivo aumentar a alíquota dos insumos, prejudicando os produtores e os fabricantes de produtos essenciais, em razão dos efeitos já anteriormente citados.*

*Além dessas considerações, há ainda alguns outros pontos que devem ser considerados.*

*O primeiro deles é o fato de não ter a emenda Passos Porto, relativamente ao ICMS, previsto a anulação de créditos, relativamente a insumos de alíquota zero. No contexto do objetivo da emenda constitucional, isso somente pode ter ocorrido pelo fato de nunca se ter imaginado que esse direito pudesse existir. Da mesma forma, tampouco previu a lei a forma de calcular o alegado direito.*

*Ademais, alíquota zero não se confunde com isenção.*



*Como se sabe, a isenção somente pode ser fixada por lei. Em regra, as alíquotas também somente podem ser fixadas por lei, exceto no caso do IPI e de alguns outros tributos federais.*

*Portanto, no caso geral, a alíquota deve ser fixada por lei, da mesma forma que a isenção, e, nesses casos, a fixação de alíquota em zero tem os mesmos efeitos de isenção, pois é concedida por lei e somente pode ser revogada por lei.*

*Isso não significa que alíquota zero seja isenção, mas sim que a lei pode usar a técnica de fixar a alíquota em zero para conceder a isenção. Assim, alíquota zero representa isenção somente quando for fixada por lei, mas desde que somente lei possa revogá-la.*

*No caso do IPI, entretanto, isso é impossível, pois a fixação das alíquotas deve ser feita por produto e o Poder Executivo pode aumentá-la em até trinta pontos percentuais, de acordo com sua política governamental, não estando sujeita a matéria aos princípios da legalidade e da anterioridade.*

*Então, pelo fato de a fixação da alíquota se destinar à execução da política governamental e ao princípio da seletividade, no caso do IPI, a lei não pode utilizar a técnica de fixação de alíquota em zero para concessão de isenção.*

*Ademais, a isenção incide sobre algum dos aspectos da hipótese de incidência, como a base de cálculo (redução a zero), o sujeito passivo (isenção subjetiva), o local de ocorrência do fato gerador (incentivo regional), etc., sendo que a alíquota é entidade jurídica externa ao fato gerador. A esse respeito, vale a pena citar as conclusões de Geraldo Ataliba<sup>1</sup>, logo após ter citado Alfredo Augusto Becker:*

*"44.13 A base calculada é um fator individual de determinação da grandeza do débito. A alíquota, um fator genérico. Dizemos 'individual', a base porque o dado numérico por ela fornecido varia conforme cada fato individual (fato impositivo) realizado. Sendo perspectiva mensurável do aspecto material, fornece um dado essencial à individualização do débito, dado este que varia de fato concreto para fato concreto (cada fato impositivo tem a sua dimensão).*

*44.13.1 Já a alíquota - por ser estabelecida objetivamente em lei - é um fator estável e genérico. Assim, a combinação do dado numérico genérico (alíquota) permite a fixação do débito correspondente a cada obrigação.*

*44.14. Do exposto, se vê que a base calculada é uma grandeza ínsita à coisa tributada, que o legislador qualifica com esta função. Alíquota é uma ordem de grandeza exterior, que o legislador estabelece normativamente e que, combinada com a base impositiva,*

<sup>1</sup> Hipótese de incidência tributária. São Paulo, Saraiva, 1993. P. 103.

*su*

*GS*

*permite determinar o quantum do objeto da obrigação tributária."*

*Ainda se deve analisar a mais absurda das alegações utilizadas para defender a existência de crédito, que é a afirmação completamente falsa de que não existiriam limites constitucionais para o direito de crédito, em função do princípio da não-cumulatividade.*

*Ora, é óbvio que, se o direito de crédito decorre da não-cumulatividade, seu limite é exatamente o que permite que ela seja cumprida, de acordo com o método adotado pela Constituição Federal, que é o de "imposto sobre imposto". Ir além daí é distorcer a Constituição.*

*Se o modelo adotado no Brasil para a não-cumulatividade é o de "imposto sobre imposto", então é óbvio que, se a alíquota é zero na operação anterior, a inexistência de crédito na operação subsequente, além de não violar o referido princípio, é decorrência direta de sua própria aplicação.*

*Por fim, destacam-se dois outros pontos de divergência entre isenção e alíquota zero.*

*Primeiramente, determina o § 6º do art. 150 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993:*

*"§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativas a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2º, XII, g."*

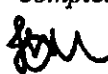
*(...)*

*(...) no caso de alíquota zero, não há lei alguma autorizando o creditamento, nem prevendo a forma de cálculo do crédito incentivado, incidindo, portanto, a proibição, por expressa disposição da Constituição Federal.*

*Ademais, como esclarece Misabel Derzi ("Sobre o desrespeito aos princípios constitucionais da não-cumulatividade (neutralidade), da seletividade e da capacidade contributiva nos impostos sobre o consumo". Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário nº 5/6. Belo Horizonte: Del Rey, jan.-ago/2000, ps. 181-97.), a forma de tributação adotada para o IPI (que não é a do IVA, repise-se) privilegia uma neutralidade da incidência tributária, "devendo ser indiferente tanto na competitividade e concorrência quanto na formação de preços de mercado" (revista cit., p. 184).*

*(...)*

*Entretanto, no caso de alíquota zero, como demonstrado anteriormente, o creditamento distorce completamente o sistema,*



*provocando resultados danosos à concorrência, à seletividade e à política governamental.*

*Assim, é inadmissível o creditamento, relativamente a insumos de alíquota zero.*

Observe, por fim, que o Supremo Tribunal Federal alterou seu entendimento quanto ao direito de crédito de insumos de alíquota zero.

Inicialmente, posicionou-se o Tribunal pela existência do direito, uma vez que se trataria de caso semelhante ao da isenção.

Entretanto, no julgamento do RE 353.657, na última votação, em março de 2006, os Ministros Marco Aurélio (relator), Eros Grau, Joaquim Barbosa, Carlos Ayres Britto, Gilmar Mendes e Ellen Gracie votaram desfavoravelmente à tese, com votos contrários dos Ministros Nelson Jobim, Cezar Peluzo e Sepúlveda Pertence.

Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 17 de outubro de 2006

*Josefa Maria Coelho Marques:*  
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

