



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13308.000171/00-63  
Recurso nº : 126.880  
Acórdão nº : 204-00.306

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 19 / 04 / 06

VISTO *[Assinatura]*

2º CC-MF

Fl.

*360*

Recorrente : CERVEJARIAS KAISER BRASIL S/A  
Recorrida : DRJ em Recife - PE

MIN. DA FAZENDA - 2º CC  
CONFERE COM O ORIGINAL  
BRASÍLIA *29/08/05*  
*Manca*  
VISTO

IPI. ESCRITURAÇÃO DE CRÉDITOS. AQUISIÇÕES DE INSUMOS NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE. Não geram crédito de IPI as aquisições de insumos não tributados ou tributados à alíquota zero. Impossibilidade de aplicação de alíquota prevista para o produto final ou de *alíquota média de produção*, sob pena de subversão do princípio da seletividade. O IPI é imposto sobre produto e não sobre valor agregado.  
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**CERVEJARIAS KAISER BRASIL S/A.**

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

Sala das Sessões, em 16 de junho de 2005.

*Henrique Pinheiro Torres*  
Henrique Pinheiro Torres

Presidente

*Flávio de Sá Munhoz*  
Flávio de Sá Munhoz

Relator

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

Imp/fclb



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13308.000171/00-63  
Recurso nº : 126.880  
Acórdão nº : 204-00.306

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 29/08/05
<i>[Assinatura]</i>
VISTC

2º CC-MF  
Fl.  
361

Recorrente : CERVEJARIAS KAISER BRASIL S/A

## RELATÓRIO

A recorrente protocolou pedido de ressarcimento, acompanhado de declaração de compensação, requerendo o reconhecimento do direito aos créditos de IPI decorrentes da aquisição de insumo tributado à alíquota zero, utilizado na fabricação de produtos tributados. Requeru que o valor total a ser ressarcido fosse acrescido de juros calculados com base na Taxa SELIC.

A autoridade administrativa indeferiu o pedido de ressarcimento, através do Despacho Decisório de fl. 245, fundamentando sua decisão: (i) na inexistência de amparo legal para créditos relativos a insumos tributados à alíquota zero e para a incidência de juros compensatórios com créditos de IPI.

Contra referida decisão, a recorrente apresentou manifestação de inconformidade alegando, em apertada síntese, que o IPI é informado pelo princípio constitucional da não-cumulatividade, não havendo restrição, como em relação ao ICMS, aos créditos decorrentes de aquisições isentas, não tributadas ou tributadas à alíquota zero.

Posteriormente, o processo foi encaminhado para apreciação da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife - PE, que declarou improcedente a manifestação de inconformidade e manteve o indeferimento do pedido de restituição, em decisão assim ementada:

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/07/2000 a 30/09/2000*

*Ementa: PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE.*

*A não-cumulatividade do IPI é exercida 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.*

*CRÉDITO DE IPI. ENTRADA DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.*

*Os insumos tributados à alíquota zero não geram direito ao crédito de IPI na entrada do estabelecimento.*

*CRÉDITOS ESCRITURAIS DO IPI. RESSARCIMENTO. JUROS COMPEN-SATÓRIOS.*

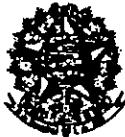
*Não incidem juros compensatórios no ressarcimento de créditos do IPI.*

*Solicitação indeferida.*

Contra esta decisão, a contribuinte interpôs competente recurso voluntário, ratificando as suas razões, trazendo à colação julgado do Plenário do Supremo Tribunal Federal reconhecendo o direito ao crédito decorrente de aquisições isentas (RE 212.484). Cita, ainda, como fundamento para o seu pedido, os Recursos Extraordinários nºs 350.446 – PR, 353.668 – PR, 357.277 – RS e 358.493 – SC, sustentando que “conforme aponta o informativo do STF nº 294 do Supremo Tribunal Federal o Tribunal, por maioria, decidiu que há direito ao creditamento do IPI na utilização de insumos tributados à alíquota zero”.

O recurso é tempestivo.

É o relatório.



Processo nº : 13308.000171/00-63  
Recurso nº : 126.880  
Acórdão nº : 204-00.306

MIN. DA FAZENDA - 2º CC	
CONFERE COM O ORIGINAL	
ERASILIA 29/08/105	
VISTO	

2º CC-MF  
Fl.  
362

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR FLÁVIO DE SÁ MUNHOZ

O Imposto sobre Produtos Industrializados é regido pelo artigo 153 da Constituição Federal, vazado nos seguintes termos:

*Artigo 153 – Compete à União Federal instituir imposto sobre:*

...  
*IV – produtos industrializados*

...  
*Parágrafo 3º – O imposto previsto no inciso IV:*

...  
*II – será não-cumulativo, compensado-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;*

O dispositivo acima transcrito, que trata da não-cumulatividade do IPI, estabelece que a compensação do valor do imposto devido em cada operação será procedida com o montante cobrado nas operações anteriores.

A não-cumulatividade, em relação ao IPI, não comporta restrição, diferentemente da não-cumulatividade do ICMS, cujo texto constitucional foi alterado pela Emenda Constitucional nº 23/83, que, conferindo nova redação ao art. 23, II da CF/67, assim mitigou o direito ao crédito do tributo estadual:

*A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes.*

Referida restrição é clara, de modo a impedir o crédito de ICMS na hipótese de aquisições isentas. Para fins de IPI, não há tal restrição.

Importante transcrever as manifestações da melhor doutrina a respeito da não cumulatividade, ora vista como princípio, ora como regra constitucional:

Confira-se a seguir as judiciosas considerações de José Eduardo Soares de Mello e Luiz Francisco Lippo:

*A não-cumulatividade constitui um sistema peculiar que tem por objetivo regrar a forma pela qual se deverá apurar o montante do imposto devido, em cada uma das etapas de operação de circulação de mercadorias, de algumas prestações de serviços de transportes e de comunicações, e produção de bens (ICMS e IPI). Já tivemos ocasião de demonstrar, com base na mais qualificada doutrina, que o princípio da não-cumulatividade é norma que possui eficácia plena, porquanto não depende de qualquer outro comando de hierarquia inferior para emanar seus efeitos. O legislador infraconstitucional nada pode fazer em relação a ele, posto faltar-lhe competência legislativa para reduzir ou ampliar o seu conteúdo, sentido e alcance. O Texto Constitucional quando estabelece a regra da não-cumulatividade o faz sem qualquer*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13308.000171/00-63  
Recurso nº : 126.880  
Acórdão nº : 204-00.306

V.L. DA FAZENDA - 2º CC
CONFIRA COM O ORIGINAL
ERASMA 29/08/05
VISTO

2º CC-MF  
Fl.  
363

*restrição. Não estipula quais são os créditos que são apropriáveis e quais os que não poderão sê-lo. Pelos seus contornos tem-se que todas as operações que envolvam produtos industrializados, mercadorias ou serviços e que estejam sujeitos à incidência dos impostos federal e estadual, autorizam o creditamento do imposto incidente sobre as operações por ele realizadas, sem qualquer aparte. A norma constitucional, no nosso entender, não dá qualquer margem para as digressões." (José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo. "A não-cumulatividade Tributária". São Paulo: Dialética, pg. 128)*

É importante observar que, inexistindo restrição no texto constitucional, nenhuma outra lei, mesmo de índole complementar, poderá restringir referido princípio.

Neste sentido, o Plenário do Eg. Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 212.484-2, reconheceu, de forma inequívoca e definitiva, que há direito a crédito de IPI incidente sobre a aquisição de insumos isentos, em Acórdão assim ementado:

**CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA.**

*Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido. (STF – Plenário, RE 212.484-2-PR, Relator para Acórdão Min. Nelson Jobim, DJ 27.11.98.)*

A interpretação do texto constitucional pelo STF, fixado de forma inequívoca e definitiva, deve ser aplicado pela Administração, conforme estabelece o Decreto nº 2.346/97, nestes termos:

*Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.*

Adotando este entendimento, a Eg. Primeira Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes, em decisão unânime, reconheceu a possibilidade de creditamento do valor do IPI sobre aquisição de produto dispensado de pagamento por força de isenção, bem como o abatimento do referido valor nas operações seguintes, em respeito ao princípio da não cumulatividade do imposto, em decisão assim ementada:

**IPI – JURISPRUDÊNCIA – É legítima a transferência de crédito incentivado de IPI entre empresas interdependentes. As decisões do Supremo Tribunal Federal, que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto Constitucional, deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto nº 2.346, de 10.10.97. CRÉDITO DE IPI DE PRODUTOS ISENTOS – Conforme decisão do STF, RE nº 212.484-2, não ocorre ofensa à Constituição Federal (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. É legítima a transferência de crédito incentivado entre empresas interdependentes, se demonstrado. Recurso provido.**



C. 4. DA FAZENDA - 2 <sup>º</sup> CU
CONFERE CCCM O ORIGINAL
BRASÍLIA 29/08/05
VISTO

2 <sup>º</sup> CC-MF
FL.
364

Processo nº : 13308.000171/00-63  
Recurso nº : 126.880  
Acórdão nº : 204-00.306

(Acórdão nº 201-74.051, Relatora Cons. Luiza Helena Galante de Moraes, sessão de 18/10/2000)

De rigor observar que, no caso de aquisições isentas, o crédito do IPI deverá ser procedido com base na própria alíquota do insumo adquirido em regime de operação isenta (não é o insumo isento, mas sim a operação), tornando efetiva a isenção daquela etapa, evitando-se o chamado efeito recuperação, que implicaria tributação integral na etapa seguinte, cujo direito deve ser reconhecido não em decorrência da aplicação do princípio da não cumulatividade, mas para dar validade à isenção, de modo a impedir que se transforme em mero diferimento.

Assim, deve ser reconhecido o direito ao crédito de IPI decorrente de aquisições isentas, nos termos do que decido em sessão plenária pelo Supremo Tribunal Federal.

Diversa, no entanto, é a situação versada no presente recurso, no qual a recorrente pleiteia reconhecimento do direito ao crédito de IPI decorrente de aquisições de insumos tributados à alíquota zero. O valor do resarcimento, conforme requerido pela recorrente, foi calculado com base na “*alíquota média de IPI apurada de acordo com os débitos sobre o faturamento*”.

Primeiramente é importante destacar que alíquota zero se diferencia de isenção, conforme exposto por Marco Aurélio Greco, em parecer inédito, parcialmente transcrito:

*Estruturalmente, não há equivalência, pois, nesse plano a isenção implica reunião de duas normas, uma de incidência e outra de isenção que inibe parcialmente os efeitos daquela. Na alíquota zero há apenas a norma de incidência cujo mandamento é dimensionado a zero para obter o mesmo efeito prático imediato consistente na inexistência de dever de recolher qualquer montante ao Fisco.*

*Apesar dessa diferença, parte da doutrina afirma que isenção e alíquota zero são figuras idênticas, ou que alíquota zero nada mais é do que uma isenção. Para equiparar as figuras, esta postura coloca a tônica na circunstância de não haver um débito a cargo do contribuinte; por esta razão, as figuras seriam juridicamente idênticas.<sup>1</sup>*

*Esta visão está focada exclusivamente num aspecto (o efeito patrimonial imediato do instituto) e apóia-se numa visão tipicamente formal do fenômeno jurídico, como se o Direito se resumisse a normas abstratas e não tivesse de conviver com fatos e valores.*

*Pretender focar a análise apenas no efeito patrimonial imediato (que existe em ambas as figuras), conduz a uma confusão de conceitos, pois leva a reunir numa única categoria (a da isenção) todas as figuras que produzem esse efeito. Desta ótica, não haveria critério para distinguir a isenção de outras figuras que lhe estão próximas, mas com ela não se confundem, como por exemplo a não-incidência, ou até mesmo a inexistência de norma ou a simples lacuna do ordenamento. Todas conduzem ao mesmo efeito, qual seja a inexistência de dívida a pagar pelo contribuinte mas nem por isso são idênticas ou equivalentes.*

<sup>1</sup> É o que, do ponto de vista lógico, sustenta Pedro Lunardelli, *Isenções tributárias, Dialética*, São Paulo, 1999, pág. 118.



Processo nº : 13308.000171/00-63  
Recurso nº : 126.880  
Acórdão nº : 204-00.306

S. DA FAZENDA - 2º CC	
CONFERE COIA O ORIGINAL	
BRASÍLIA	29/08/05
VISTO	

2º CC-MF  
Fl.  
365

*Esta posição teórica não encontra respaldo na jurisprudência. Aliquota zero e isenção já foram separadas como figuras inconfundíveis. Basta lembrar a Súmula nº 576 do Supremo Tribunal Federal.<sup>2</sup> O que as distingue é o caráter não-autônomo e provisório de que se reveste a alíquota zero. Por emanar de um ato do Poder Executivo editado com fundamento na faculdade constitucional de alterar alíquotas, poderá ser modificada a qualquer tempo desde que surjam fatos novos que o justifiquem. Como disse GIUSEPPE SANTANIELLO citado no item 7.2, as alterações de alíquotas são feitas 'com a intenção implícita de modificá-las quando a situação novamente mudar'.*

*Na isenção há manifestação de vontade do legislador de liberar alguém do dever de pagar a exigência. A isenção se vocaciona à definitividade. Na alíquota zero, o Poder Executivo reduz a exigência em função de certas circunstâncias fáticas mutáveis. Daí sua natureza provisória.*

*Portanto, não são figuras formalmente equivalentes.*

*Funcionalmente, também não são equivalentes.*

*Como exposto anteriormente, o caso concreto não é de uma pura isenção tributária. Ao contrário, estamos diante de um incentivo fiscal viabilizado através de uma isenção. É uma isenção com função de incentivo.*

*A interpretação da figura deve levar em conta este pano de fundo (=o incentivo) e a simples ocorrência de um efeito patrimonial imediato equivalente (=não pagamento) não é razão suficiente para afirmar que alíquota zero e isenção são figuras idênticas.*

*Cumpre também ter em conta o efeito mediato das figuras, pois é ele que, junto com o imediato, compõe o conjunto cujo resultado final é o mecanismo que induz os agentes econômicos a terem a conduta desejada pelo ordenamento jurídico.*

*Ora, o efeito mediato na isenção e na alíquota zero é manifestamente diferente.*

*Realmente, o efeito mediato deve ser desdobrado em duas dimensões:*

*a) uma dimensão tributária; e*

*b) uma dimensão concorrencial, à luz do artigo 40 do ADCT.*

*No plano tributário, a isenção inegavelmente gera direito a crédito para os adquirentes dos respectivos produtos; crédito na dimensão correspondente à alíquota legalmente fixada.*

Importante destacar, também, que, ao contrário do que sustentado pela recorrente, o Supremo Tribunal Federal não concluiu o julgamento da questão relativa ao crédito de IPI decorrente de aquisições não-tributadas e tributadas à alíquota zero, encontrando-se a matéria pendente de julgamento pelo Plenário do referido Tribunal (RE 353.657-PR), sendo que seis dos

<sup>2</sup> “576 – É lícita a cobrança do imposto de circulação de mercadorias sobre produtos importados sob o regime de alíquota ‘zero’.”



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13308.000171/00-63  
Recurso nº : 126.880  
Acórdão nº : 204-00.306

A. V. DA FAZENDA  
CONFIRA COM O ORIGINAL  
BRASÍLIA 29.1.08  
VISTO

2º CC-MF  
Fl.  
306

onze Ministros que compõem aquela Corte proferiram votos contrários ao que sustenta a recorrente, negando o direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos não tributados ou tributados à alíquota zero, e apenas dois Ministros manifestaram entendimento a favor da tese que conclui pela possibilidade de crédito nas aquisições de insumos tributados por alíquota zero com base no percentual da alíquota do produto final saído produzido pelo estabelecimento industrial.

Pela relevância e pertinência ao tema, vale transcrever excertos dos votos proferidos no julgamento em curso, já disponibilizados para publicação:

Voto-vista do Ministro Gilmar Mendes:

*O primeiro traço distintivo está no veículo normativo a autorizar tais favores. No caso da isenção exige-se lei (art. 150, § 6º, CF), enquanto a alíquota zero é estabelecida no âmbito do Poder Executivo, nos limites estabelecidos em lei (art. 153, § 1º, CF). Há outra diferença substancial.*

*Ao contrário da isenção, hipótese de exclusão do crédito tributário, na alíquota zero o crédito tributário existe. Todavia, o que ocorre na alíquota zero é o que poderíamos designar por ineficácia do crédito, tendo em vista que este é quantificado em zero.*

...

*Não vejo, pelo exposto, qualquer razão constitucional para que se reconheça crédito de IPI para aquele que adquire insumos não-tributados ou sujeitos à alíquota zero". (Voto-vista do Ministro Gilmar Mendes, nos autos do RE nº 353.657-PR, não publicado)*

Voto-vista da Ministra Ellen Gracie:

*Com base nesses argumentos, Senhores Ministros, a primeira conclusão é a de inexistência de identidade entre as situações em que ocorre isenção e alíquota zero. Como a isenção é necessariamente produto de previsão legal, a lei pode autorizar o creditamento ou manutenção do crédito, que será aquele correspondente ao valor que resultaria da aplicação da alíquota fixada para o produto e incidente sobre o seu valor de venda.*

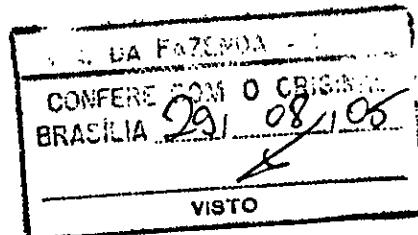
*Nas hipóteses de alíquota zero o percentual é neutro; consequentemente a sua aplicação, que é a única possível porque é ela a prevista para aquele produto, não produzirá efeito algum, já que qualquer número multiplicado por zero corresponde a zero, portanto, nem para onerar o produtor com a obrigação de recolhimento nem para beneficiá-lo sob a forma de creditamento ou manutenção de crédito, tal alíquota terá o menor efeito. (Voto-vista da Ministra Ellen Gracie, nos autos do RE nº 353.657-PR, não publicado).*

Assim, o entendimento do STF a respeito da matéria está se firmando no sentido de que não há direito a crédito nas aquisições de insumos não-tributados ou tributados à alíquota zero pela alíquota da saída, já que o julgamento ainda não foi concluído, mas a maioria dos Ministros que compõem o Tribunal Pleno já votou neste sentido.

Vale dizer, ainda, que o reconhecimento do direito de crédito pela alíquota da saída do produto resultante da industrialização inverte a seletividade, aplicável ao Imposto. Isto porque, quanto menor a essencialidade do produto final, maior a alíquota do IPI.



Processo nº : 13308.000171/00-63  
Recurso nº : 126.880  
Acórdão nº : 204-00.306



Deve-se notar que, no caso dos autos, o insumo adquirido em regime de tributação à alíquota zero é o malte, utilizado em larga escala para a fabricação de farinha, esta também tributada por alíquota zero, em razão de sua maior essencialidade. No processo de produção da farinha, os demais insumos também são tributados por alíquota zero ou não tributados, de modo que, nenhum crédito seria possibilitado, e, portanto, nenhuma redução no custo de fabricação seria facultada, mesmo se aplicada a tese da recorrente.

De outro aspecto, o malte, quando utilizado na produção de cerveja de malte (2203.00.00), de acordo com a tese sufragada no presente recurso, permitiria o aproveitamento de créditos em percentual calculado com base na alíquota média de produção, afetada pela alíquota do produto final (80%) e demais insumos tributados progressivamente de acordo com o grau de essencialidade e, diga-se, a título comparativo, que o mesmo malte, quando utilizado no processo de fabricação de destilado uísque (2208.30), tributado pelo IPI pela alíquota de 130%, tenderia comportar crédito ainda maior.

Há nítida inversão do princípio da seletividade que norteia o IPI, inscrito no § 3º, inciso I do artigo 153 da CF/88, assim redigido:

*§ 3º O imposto previsto no inciso IV:  
I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;*

O IPI não é imposto sobre *valor agregado*, mas sim imposto *real* que recai sobre o produto e a regra da não cumulatividade não se opera pelo sistema *base sobre base* (esta sim, própria do IVA derivado do TVA francês, tendente a tributar valor agregado). No IPI, a não cumulatividade se opera no sistema *imposto sobre imposto*, de modo a impedir, apenas, que o imposto de etapa anterior componha o valor tributável na etapa seguinte.

Marco Aurélio Greco, em parecer intitulado “Alíquota Zero- IPI não é Imposto sobre Valor Agregado”<sup>3</sup>, com apoio nas lições do festejado Alcides Jorge Costa, com argúcia, assim se manifestou:

*Num país em que o pressuposto de fato do imposto é o valor agregado, a não-cumulatividade tanto pode se operacionalizar “base sobre base” como “imposto sobre imposto”, pois ambas são aptas a aferi-lo.<sup>4</sup> Porém, na medida em que, no Brasil, o pressuposto de fato do IPI é a existência do produto industrializado, esta técnica – no plano constitucional – não é concebida para dimensionar valor agregado (por ser realidade fora do pressuposto de fato); visa dimensionar quanto de imposto o contribuinte precisa recolher: se a totalidade que resulta da aplicação da alíquota sobre o valor da sua operação ou se o montante que resultar da dedução do imposto já cobrado em operações anteriores. O foco da norma constitucional não é a base (que indicaria o elemento “agregação”), mas sim a dimensão da dívida do contribuinte (o “imposto”).*

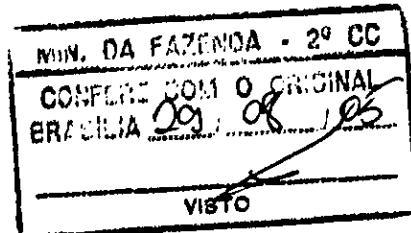
*Por isso, entendo que pretender encontrar na não-cumulatividade um instrumento de viabilização de uma incidência sobre o valor agregado e fazer com que – da perspectiva*

<sup>3</sup> Revista Fórum de Direito Tributário- RFDT nº 8, mar-abr/2004: Editora Fórum, p. 15

<sup>4</sup> Vide ALCIDES JORGE COSTA, op. cit., pág. 26.



Processo nº : 13308.000171/00-63  
Recurso nº : 126.880  
Acórdão nº : 204-00.306



*constitucional – o IPI seja calculado de modo a onerar apenas a parcela de agregação, mediante aferição do valor da entrada versus o valor da saída, é afastar-se do pressuposto de fato do imposto constitucionalmente consagrado e afastar-se da regra do artigo 153, § 3º, II que consagra uma não-cumulatividade “imposto sobre imposto” e não “base sobre base”.*

Atento à possibilidade de cumulatividade do IPI, no viés da incidência de *imposto sobre imposto*, o legislador reconheceu, na redação do artigo 11 da Lei nº 9.779/99, o direito à manutenção de crédito do IPI, em situações nas quais, a isenção ou a alíquota zero têm ocorrência em etapa inversa à observada no presente caso, na etapa da saída do produto final.

É que, no que interessa, caso a saída a zero fosse praticada em operação intercalar, seguida de nova etapa tributada, o IPI estornado relativo à aquisição dos insumos, comporia o valor tributável seguinte, resultando em cumulatividade, ou seja em incidência de *imposto sobre imposto*.

Tal, no entanto, não é a situação dos autos, de vez que a tributação a zero está na entrada dos insumos e não na saída dos produtos finais, não alcançada, portanto, pelas disposições da Lei nº 9.779/99.

O artigo 11 da Lei nº 9.779/99 garante a manutenção de créditos de IPI e seu resarcimento, em casos de aquisições de insumos, independentemente do regime de tributação das saídas, em regime de isenção, não tributação ou em decorrência de aplicação de alíquota zero.

No parecer citado linhas atrás, destacando seu entendimento de que o crédito de zero é zero, assim concluiu Marco Aurélio Greco<sup>5</sup>:

*Alterado o ponto de partida da análise, altera-se a conclusão.*

*Ou seja, entendo que, no caso de entradas submetidas ao regime de alíquota zero, não se trata de buscar o conceito de “valor agregado” e construir um critério de aferição da agregação eventualmente ocorrida em determinada etapa.*

*Trata-se de reconhecer que pressuposto de fato do IPI é a existência do produto industrializado e de aplicar a regra da não-cumulatividade imposto sobre imposto prevista na CF/88.*

*Disto resulta que – do montante do IPI devido na saída – deve ser deduzido o IPI que incidiu na entrada, calculado mediante aplicação da alíquota legalmente prevista, ou seja zero. Direito ao crédito pelas entradas existe; na dimensão resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, ou seja, zero.*

Além do todo exposto, necessário considerar que os créditos do IPI guardam proporção com os produtos entrados e não com os produtos saídos, de acordo com as disposições do artigo 49 da Lei nº 5.172/66 e artigo 25 da Lei nº 4.502/64, registrando-se a ausência de lei que autorize o crédito por alíquota virtualmente calculada com base na *média da produção* ou por alíquota de saída do produto final.

<sup>5</sup> Op. cit. P. 16



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13308.000171/00-63  
Recurso nº : 126.880  
Acórdão nº : 204-00.306

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 29 / 08 / 05
VISTO

2º CC-MF
Fl.
369

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 16 de junho de 2005.

FLÁVIO DE SÁ MUNHOZ