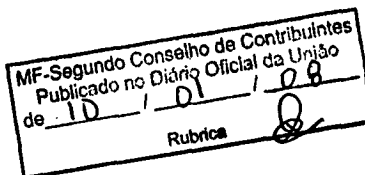




**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**SEGUNDA CÂMARA**

**Processo n°** 13836.000084/2002-71  
**Recurso n°** 132.499 Voluntário  
**Matéria** IPI  
**Acórdão n°** 202-18.399  
**Sessão de** 18 de outubro de 2007  
**Recorrente** LINDOIANO FONTES RADIOATIVAS LTDA.  
**Recorrida** DRJ em Ribeirão Preto - SP



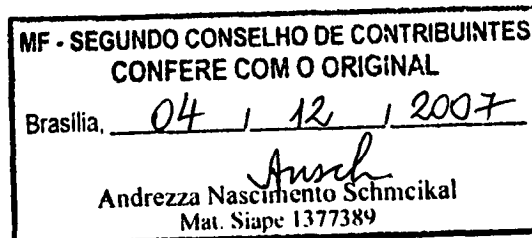
Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Exercício: 2001

Ementa: CREDITAMENTO. PRODUTOS IMUNES. LEI Nº 9.779/99.

É facultada a manutenção e a utilização dos créditos decorrentes do IPI pago por insumos entrados no estabelecimento industrial ou equiparado, a partir de 1º de janeiro de 1999, destinados à industrialização de quaisquer produtos, incluídos os exportados com imunidade, os isentos e os tributados à alíquota zero, ressalvados, todavia, os Não-Tributados - NT, para os quais permanece a obrigatoriedade de estorno dos créditos relativos ao IPI incidente sobre os insumos neles empregados.

Recurso negado.



Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar (Relator), Ivan Allegretti (Suplente),

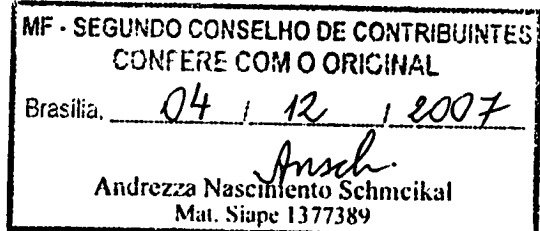
*[Assinatura]*

*[Assinatura]*

Antônio Lisboa Cardoso e Maria Teresa Martínez López. Designada a Conselheira Nadja Rodrigues Romero para redigir o voto vencedor.

  
ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente



  
NADJA RODRIGUES ROMERO

Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa e Antonio Zomer.

<b>MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL</b>
Brasília, <u>04</u> / <u>12</u> / <u>2007</u>
<i>Anschi</i> Andreza Nascimento Schmeikal Mat. Siape 1377389

## Relatório

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de IPI, com fulcro no art. 11 da Lei nº 9.779/99, indeferido pela DRF em Jundiaí - SP, sob o fundamento de que a Lei nº 9.779/99 não alcança os créditos de insumos utilizados na industrialização de produtos não tributados, por determinação expressa de seu estorno, com base no art. 3º da IN SRF nº 33/99.

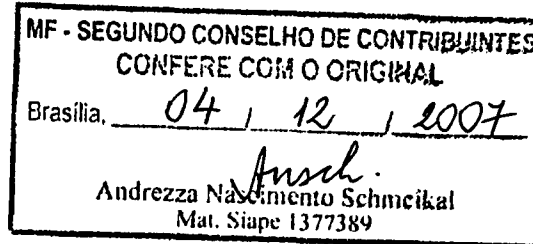
Foi apresentada manifestação de inconformidade na qual é alegado que o princípio da não-cumulatividade, previsto no art. 153, § 3º, II, da CRFB, ampara seu pleito, e que sua atividade, de engarrafamento e comercialização de água mineral, é considerada da industrialização, e que seu produto é imune, por força do art. 153, § 3º, da CRFB.

Acrescenta-se na manifestação que a DRF não atentou para o art. 4º da IN SRF nº 33/99, e que é pacífico o entendimento no Conselho de Contribuintes pela possibilidade de creditamento de produtos imunes.

Remetidos os autos à DRJ em Ribeirão Preto - SP, foi o indeferimento mantido, pela impossibilidade de creditamento no caso de produtos classificados como NT na TIPI.

Inconformada, apresenta a contribuinte recurso voluntário, no qual alega que o produto que industrializa é imune e é classificado como NT; defende os princípios da não-cumulatividade do IPI, da retroatividade da Lei nº 9.779/99, da violação ao princípio da legalidade; transcreve diversas soluções de consulta e defende a aplicação da taxa Selic.

É o Relatório.



## Voto Vencido

Conselheiro GUSTAVO KELLY ALENCAR, Relator

Conheço do recurso por tempestivo.

Assiste razão à contribuinte.

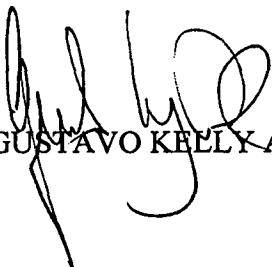
Estamos diante da seguinte situação. Um produto imune, consoante dispõe a Constituição da República, mas que é caracterizado como não tributado pela legislação infraconstitucional; soluções de consulta e atos administrativos que prevêm a manutenção dos créditos de IPI gerados pela aquisição de insumos utilizados em sua industrialização, e ao mesmo tempo limitações nestes mesmos atos para a manutenção de créditos em produtos classificados como Não-Tributados.

Tenho pela impossibilidade de a disposição da IN SRF que limita a utilização dos créditos para os produtos NT se aplicar aos produtos imunes, tanto pela exceção do § 4º da própria IN, que ficaria vazia de conteúdo caso não pudesse ser aplicada, bem como pela interpretação da legislação de acordo com a Constituição, que prevê a imunidade antes mesmo da qualquer outra classificação dada pela legislação infraconstitucional.

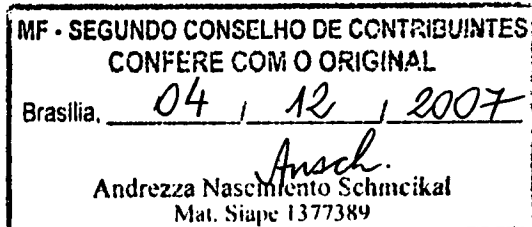
A legislação deve ser interpretada no sentido que melhor eficácia lhe dê, e as soluções de consulta assim o fazem, ao prever a manutenção dos créditos.

Desta forma, dou provimento ao recurso para reconhecer o direito à manutenção e o aproveitamento dos créditos, nos termos da Lei nº 9.779/99, em montante que deve ser apurado pela autoridade competente.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2007.

  
GUSTAVO KELLY ALENCAR

2



## Voto Vencedor

Conselheira NADJA RODRIGUES ROMERO, Relatora-Designada

Na Sessão da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, realizada no dia 18 de outubro de 2007, o presente processo foi a julgamento, sendo negado provimento por voto da maioria do Colegiado.

Por determinação do Senhor Presidente desta Segunda Câmara fui designada para redigir o voto vencedor do Acórdão, que a seguir passo a fazê-lo. O recurso é tempestivo e reúne as demais condições de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Segundo o relato, a matéria objeto do litígio apresentado a esta instância de julgamento é o pedido da recorrente de Ressarcimento de IPI, com fundamento no art. 11 da Lei nº 9.779/99, que permite o aproveitamento do saldo credor da conta-corrente de IPI, ao final de cada trimestre calendário, na forma dos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/96.

Alega a recorrente que a atividade por ela exercida refere-se a engarrafamento e a comercialização de água mineral, sendo que sua atividade é considerada industrialização, por força do disposto no art. 4º do Regulamento do IPI. E que seu produto é imune, conforme disposto no art. 155, § 3º, da Constituição Federal.

Portanto, estariam os materiais de embalagem utilizados para a industrialização do seu produto (engarrafamento de água mineral) com crédito a ser ressarcido, fundamentado no princípio constitucional da não-cumulatividade.

Vejamos o texto constitucional que estabelece o princípio da não-cumulatividade previsto no inciso IV do art. 153 da Constituição de 1988, *verbis*:

*"Art. 153. [...]*

*§ 3º O imposto previsto no inciso IV:*

*I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;*

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

O Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de outubro de 1996) recepcionado pela Constituição Federal de 1988, em seu art. 49, assim dispõe:

*"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."*

*Andrezza*

*f*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 04 / 12 / 2007  
*Anschi*  
Andreza Nascimento Schmcikal  
Mat. Siape 1377389

O legislador ordinário, para atender ao princípio da não-cumulatividade nos moldes exigidos pelo CTN, instituiu o sistema de crédito fiscal, conforme disposto no art. 81 do Regulamento do IPI - RIPI/82 (Decreto nº 87.981/82)), *verbis*:<sup>1</sup>

*“Art. 81. A não-cumulatividade do imposto é efetivada 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, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 49).*

*§ 1º O direito ao crédito é também atribuído para anular o débito do imposto referente a produtos saídos do estabelecimento e a este devolvidos ou retornados.*

*§ 2º Regem-se, também, pelo sistema de crédito os valores escriturados a título de incentivo, bem assim os resultantes das situações indicadas no art. 96.”*

A sistemática de apuração por meio do mecanismo de débito-crédito foi estatuída pelo art. 25 da Lei nº 4.502/64 e encontra-se reproduzida no art. 82, inciso I, do RIPI/82, nos seguintes termos:

*“Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):*

*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; [...]”.* (negritei)

Embora a sistemática de crédito-débito implantada pela legislação para operacionalizar o princípio constitucional da não-cumulatividade oriente a escrituração de todo o IPI pago na aquisição de insumos utilizados na industrialização, nem todo este imposto poderá ser mantido no Livro de Apuração, à vista do que dispõe o art. 100 do RIPI/82, que corresponde ao art. 174 do RIPI/98, abaixo transcrito:

*“Art. 100. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto:*

*I - relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, que tenham sido:*

*empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos isentos, não-tributados ou que tenham suas alíquotas reduzidas a zero, respeitadas as ressalvas admitidas; [...]”.*

As ressalvas de que trata a alínea “a” supra são previstas em lei, não decorrendo de mera interpretação do operador jurídico-tributário. Assim, a lei pode autorizar a manutenção e a utilização desses créditos, como ocorre no caso dos insumos utilizados na fabricação dos

<sup>1</sup>A partir de 25/06/98, com a entrada em vigor do novo Regulamento do IPI (Decreto nº 2.637/98), a não-cumulatividade passou a ser tratada no art. 146. Atualmente vigora o RIPI aprovado pelo Decreto nº 4.544/2002, no qual o assunto é tratado no art. 163.

*W L*

*J*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>04</u> / <u>12</u> / <u>2007</u> <i>Ansch</i> Andrezza Nascimento Schmicikal Mat. Siapc 1377389
---

produtos destinados à exportação. São os chamados "créditos incentivados", que, no dizer de Raymundo Clovis do Valle Cabral Mascarenhas, são concedidos a título de estímulos fiscais, sem nenhum vínculo com o princípio constitucional da não-cumulatividade.<sup>2</sup>

A regra geral prevista nos arts. 82 e 100 do RIPI/82, que exigia o estorno dos créditos relativos aos insumos empregados na fabricação de produtos isentos, não-tributados ou tributados à alíquota zero, vigorou até a entrada em vigor da Medida Provisória nº 1.788, de 29/12/98 (DOU de 30/12/98), posteriormente convertida na Lei nº 9.779, de 19/01/99 (DOU de 20/01/99). A partir dessa lei, conforme disposto no seu art. 11, o legislador tributário entendeu que não mais prevaleceria o impedimento do crédito relativo aos insumos empregados na fabricação de produtos tributados à alíquota zero e isentos, mantida a vedação apenas para os insumos aplicados na industrialização de produtos não-tributados.

Entretanto, para que possa fazer jus ao ressarcimento do saldo credor de que trata o art. 11 da Lei nº 9.779/99, a empresa precisa industrializar produto tributado pelo IPI, mesmo que este seja beneficiado por isenção ou submetido à alíquota zero, como se infere da leitura do referido dispositivo legal, abaixo transcrito:

*"Art. 11 - O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - 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, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal - SRF, do Ministério da Fazenda." (g/n)*

Este dispositivo legal não incluiu os produtos não-tributados entre aqueles beneficiados com ressarcimento do saldo credor do IPI, de modo que para resolver a questão posta em litígio é necessário e suficiente que se defina se a água mineral natural, produzida pela recorrente, é produto industrializado ou não-tributado - NT.

O Regulamento do IPI - RIPI/82 (Decreto nº 87.981/82) conceitua produto industrializado, para fins de incidência do imposto, como o resultante de qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, ainda que incompleta, parcial ou intermediária, independentemente do processo utilizado e da localização e características das instalações ou equipamentos utilizados, denominando-a como transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou reacondicionamento e renovação ou recondicionamento.

A União, por interesses diversos, julgou oportuno excluir inúmeras operações do conceito de industrialização. Conseqüentemente, os produtos resultantes das operações textualmente excluídas pelo Regulamento não são considerados industrializados para fins de incidência do IPI.

Com relação especificamente à operação de acondicionamento, que é o caso da recorrente, a Secretaria da Receita Federal editou os Pareceres Normativos nºs 460/70, 472/70,

<sup>2</sup> MASCARENHAS, Raymundo Clovis do Valle Cabral. *Tudo sobre IPI*. Imposto sobre Produtos Industrializados. 4ª ed. São Paulo: Aduaneiras, 2002, p. 219.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 04 / 12 / 2007  
*Ansch.*  
Andreza Nascimento Schmickal  
Mat. Siape 1377389

482/70, 160/71, 238/72, 165/73, 177/73 e 306/71, todos para esclarecer que a industrialização fica caracterizada somente quando se engarrafar ou embalar qualquer produto industrializado.

Portanto, o engarrafamento de água mineral natural à época dos fatos (ano de 1999) não poderia ser considerado como industrialização, pois o produto engarrafado não era tido como industrializado pela legislação do IPI. Com efeito, a água mineral natural constava na Tabela de Classificação Fiscal - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 2.092/96, como produto Não-Tributado - NT, na regra de exceção (Ex 01), aposta à posição 22.01.10.00, como se pode ver no trecho abaixo transcrito:

CÓDIGO NCM	1.1 DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
22.01	ÁGUAS, INCLUÍDAS AS ÁGUAS MINERAIS, NATURAIS OU ARTIFICIAIS, E AS ÁGUAS GASEIFICADAS, NÃO ADICIONADAS DE AÇÚCAR OU DE OUTROS EDULCORANTES NEM AROMATIZADAS; GELO E NEVE	
2201.10.00	-Águas minerais e águas gaseificadas Ex 01 - Águas minerais naturais	30 NT
2201.90.00	-Outros	NT

A alegação da recorrente de que seu produto é imune e não NT, a teor do disposto no art. 155, § 3º, da Constituição Federal, também não tem razão de ser. Para que um produto possa dar o direito ao crédito do IPI, apto a gerar o saldo credor de que trata o art. 11 da Lei nº 9.779/99, há que ser, primeiramente, tributado pela legislação do IPI, o que não ocorre com a água mineral natural. Assim, independentemente de estar ou não enquadrada no § 3º do art. 155 da CF/88, a água mineral natural não possui a característica necessária à geração do crédito do IPI, que é ser industrializada para fins de incidência desse imposto.

Por outro lado, é descabida a alegação da contribuinte de que a Instrução Normativa nº 033/99 teria restringido o benefício fiscal, ao determinar o estorno dos créditos relativos aos insumos utilizados na fabricação de produtos não-tributados. Com efeito, a referida instrução normativa não restringe o direito conferido pela Lei nº 9.779/99, mas apenas estabelece os procedimentos normativos à fruição deste direito.

Da mesma forma o art. 4º da Instrução Normativa nº 33/99, ao incluir os produtos imunes entre aqueles com creditamento incentivado, não criou direito novo e, portanto, não autorizou o crédito nem o ressarcimento do imposto pago nos casos de **imunidade objetiva**, tais como: energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minérios do País; livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, que constam na TIPI como NT (**Não-Tributados**).

Quanto ao pleito de que o ressarcimento seja acrescido da taxa de juros Selic, entendo-o prejudicado, em face da falência do direito no mérito.

Assim, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário interposto pela interessada.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2007.

*NADJA RODRIGUES ROMERO*  
NADJA RODRIGUES ROMERO

*A*