MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	13836.000299/2001-19
Recurso nº	133.697 Voluntário
Matéria	IPI
Acórdão nº	202-18.290
Sessão de	19 de setembro de 2007
Recorrente	LINDOIANO FONTES RADIOATIVAS LTDA.- ME
Recorrida	DRJ em Ribeirão Preto - SP

MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 10 / 01 / 08
Rubrica

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

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, Ivan Allegretti (Suplente), Antônio

Lisboa Cardoso e Maria Teresa Martínez López. Esteve presente ao julgamento a Dra. Isabella Bairani Silva, OAB/SP nº 198.772, advogada da recorrente.

ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente

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

NADJA RODRIGUES ROMERO

Relatora

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

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 04 / 12 / 2007
Andrezza Nascimento Schmeikal
Mat. Siape 1377389

Relatório

Trata o presente do pedido de ressarcimento de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, relativo ao saldo do IPI apurado no primeiro e segundo trimestres do ano de 2001, com fundamento no art. 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, e Instrução Normativa - IN/SRF nº 33, de 1999.

> *"A Delegacia da Receita Federal - DRF em Jundiaí - SP indeferiu o ressarcimento, conforme despacho de fl. 26, sob o fundamento de que a Lei nº 9.779, de 1999, não alcança os créditos de insumos utilizados na industrialização de produtos não tributados, por determinação expressa de seu estorno, conforme estabelecido no art. 3º da IN/SRF nº 33, de 1999.*
>
> Irresignada com o indeferimento do seu pleito, *a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, fls. 31/42,* na qual traz as suas alegações a seguir resumidas:
>
> O *direito ao ressarcimento de créditos relativos à insumos empregados na industrialização de produtos não tributados tem amparo no princípio da não-cumulatividade, previsto no art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal.*
>
> A *Lei nº 9.779, de 1999, art. 11, veio afastar qualquer dúvida quanto à interpretação da norma constitucional e nenhuma novidade introduziu no mundo jurídico.*
>
> O *objeto da empresa é o engarrafamento e a comercialização de água mineral, sendo que sua atividade é considerada industrialização conforme o disposto no art. 4º do Regulamento do IPI. E seu produto é imune, por força do disposto no art. 155, § 3º da Constituição Federal e, sendo assim, os materiais de embalagem usados para a industrialização conferem crédito a ser ressarcido.*
>
> A *DRF em Jundiaí - SP não atentou para o art. 4º da IN/SRF nº 33, de 1999, que dispõe que o direito ao aproveitamento dos créditos nas condições do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, decorre da aquisição de insumos aplicados na industrialização de produtos imunes. Assim, a própria instrução normativa assegura o direito de crédito de IPI da empresa.*
>
> *Concluiu com alegação de que é pacificado o entendimento do Eg. Conselho de Contribuintes quanto ao ressarcimento de crédito do IPI decorrente da aquisição de produtos imunes e citou diversos acórdãos."*

A DRJ em Ribeirão Preto - SP apreciou os argumentos apresentados pela contribuinte na manifestação de inconformidade e o que mais consta do autos, decidindo pelo indeferimento da solicitação, por intermédio do Acórdão nº 8.639, de 21 de julho de 2005, assim ementado:

> *"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 04 / 12 / 2007
Andrezza Nascimento Schmeikal
Mat. Siape 1377389

Ano-calendário: 2001

Ementa: RESSARCIMENTO. MANUTENÇÃO E UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS. IMUNIDADE.

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.

Solicitação Indeferida".

A contribuinte interpôs recurso a este Segundo Conselho de Contribuintes, no qual traz os mesmos argumentos de defesa da peça defensiva inicial.

É o Relatório.

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

Voto

Conselheira NADJA RODRIGUES ROMERO, Relatora

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."*

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*:[1]

[1] 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.

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

> *"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 utilização desses créditos, como ocorre no caso dos insumos utilizados na fabricação dos 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.[2]

---

[2] 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
Andrezza Nascimento Schmcikal
Mat. Siape 1377389

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, 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

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

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	30
	Ex 01 - Águas minerais naturais	**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 19 de setembro de 2007.

NADJA RODRIGUES ROMERO