



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13839.000079/2003-19
Recurso nº 259.923 Voluntário
Acórdão nº 3302-00.628 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de outubro de 2010
Matéria IPI - Ressarcimento
Recorrente SPAL INDÚSTRIA DE BEBIDAS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

IPI. CRÉDITO BÁSICO DECORRENTE DE PRODUTO NT. IMPOSSIBILIDADE.

A elaboração de produtos não tributados pelo IPI (NT) não dão direito ao crédito dos insumos neles aplicados. A água mineral natural, por não representar produto industrializado, não poderia estar dentro do âmbito da incidência do IPI e, portanto, não está abrangida, em relação ao IPI, pela imunidade constitucional dos minerais.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

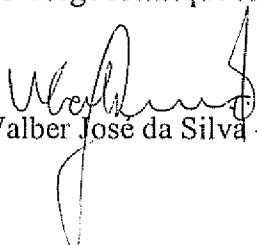
MULTA E JUROS DE MORA. APLICAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 100 DO CTN. IN SRF Nº 33, DE 1999.

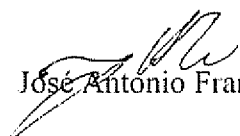
Não se tratando de produto imune, a água mineral natural não se enquadrava nas disposições da IN SRF n. 33, de 1999, não se havendo que falar em aplicação de interpretação reconhecida pela administração, para efeito da exclusão da multa e dos juros de mora.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Fabiola Cassiano Keramidas, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto. Fez sustentação oral, pela recorrente, o Dr. Jorge Henrique Amaral Zaninetti, OAB/SP 120518.


Walber José da Silva - Presidente


José Antonio Francisco - Relator

EDITADO EM: 18/10/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva (Presidente), José Antonio Francisco (Relator), Fabiola Cassiano Keramidas, Alan Fialho Gandra, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 157 a 168) apresentado em 31 de junho de 2008 contra o Acórdão nº 14-19.444, de 30 de maio de 2008, da 2ª Turma da DRJ Ribeirão Preto / SP (fls. 144 a 148), do qual tomou ciência a Interessada em 1º de julho de 2008 e que, relativamente a pedido de ressarcimento de IPI do 4º trimestre de 2002 e respectiva declaração de compensação, indeferiu a solicitação da Interessada, nos termos de sua ementa, a seguir reproduzida:

*ASSUNTO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

PERÍODO DE APURAÇÃO 01/10/2003 a 31/12/2003

*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

O pedido, apresentado em 14 de janeiro de 2003, teve como fundamento o art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, e foi inicialmente indeferido pelo despacho de fls. 95 e 96, de 28 de novembro de 2006, com base na informação de fls. 92 e 93.

Segundo a Fiscalização, houve creditamento relativo a insumos empregados em produtos não tributados, que foram objeto de glosa, não havendo direito de crédito.

Os produtos fabricados e comercializados pela Interessada foram indicados por ela nas fls. 77 a 82, classificando-se na posição 2201.1000, ex-01, como NT.

No recurso, a Interessada tratou da imunidade da água mineral à incidência do IPI, destacando o art. 155, § 3º, III, da Constituição Federal, por se tratar de mineral. Dessa forma, embora a notação da Tipi seja de “produto NT”, tratar-se-ia de produto imune, abrangido pela IN SRF nº 33, de 1999, art. 4º.

Citou ementa do Acórdão nº 202-16.984, da 2ª Câmara do antigo 2º Conselho de Contribuintes, que, por maioria de votos, reconheceu o direito de crédito.

Por fim, requereu subsidiariamente a exclusão das penalidades, juros e correção monetária, à vista das disposições do art. 100, parágrafo único, do CTN, e à vista da obediência à citada IN.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Antonio Francisco, Relator

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, dele devendo-se tomar conhecimento.

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal julgou questão relevante relacionada com a matéria dos autos, concluindo descaber direito de crédito de IPI relativamente a insumos empregados na fabricação de produtos isentos e de alíquota zero (Recursos Extraordinários nºs 460.785 e 475.551), anteriormente à Lei nº 9.779, de 1999.

Nesse último RE, o STF decidiu o seguinte (com destaque):

EMENTA IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. INSUMOS OU MATÉRIAS PRIMAS TRIBUTADOS SAÍDA ISENTA OU SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. ART. 153, § 3º, INC. II, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ART. 11 DA LEI N. 9.779/1999. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CREDITAMENTO. INEXISTÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.

1 Direito ao creditamento do montante de Imposto sobre Produtos Industrializados pago na aquisição de insumos ou matérias primas tributados e utilizados na industrialização de produtos cuja saída do estabelecimento industrial é isenta ou sujeita à alíquota zero.

2 A compensação prevista na Constituição da República, para fins da não cumulatividade, depende do cotejo de valores apurados entre o que foi cobrado na entrada e o que foi devido na saída: o crédito do adquirente se dará em função do montante cobrado do vendedor do insumo e o débito do adquirente existirá quando o produto industrializado é vendido a terceiro, dentro da cadeia produtiva

3 Embora a isenção e a alíquota zero tenham naturezas jurídicas diferentes, a consequência é a mesma, em razão da desoneração do tributo.

4 O regime constitucional do Imposto sobre Produtos Industrializados determina a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, esta a substância jurídica do princípio da não cumulatividade, não aperfeiçoada quando não houver produto onerado na saída, pois o ciclo não se completa.



5 Com o advento do art 11 da Lei nº 9 779/1999 é que o regime jurídico do Imposto sobre Produtos Industrializados se completou, apenas a partir do início de sua vigência se tendo o direito ao crédito tributário decorrente da aquisição de insumos ou matérias primas tributadas e utilizadas na industrialização de produtos isentos ou submetidos à alíquota zero

6. Recurso extraordinário provido.

([http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(475551 NUME.%20OU%20475551.ACMS \)&base=base Acordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(475551%20OU%20475551.ACMS)&base=baseAcordaos))

Não há dúvida, portanto, de que anterior ou posteriormente à referida lei, os insumos empregados em produtos não tributados não geram direito de crédito.

A defesa da Interessada baseou-se na alegação de que os produtos fabricados seriam imunes e, relativamente a tais produtos, o direito de crédito existiria.

A questão aparenta ter relevância, à vista da IN SRF nº 33, de 4 de março de 1999, cujo art. 4º dispôs o seguinte:

Art 4º - O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999

As disposições da Tipi são as seguintes:

NCM	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	15
	Ex 01 - Águas minerais naturais	NT
2201.90.00	-Outros	NT

A argumentação, entretanto, é contraditória.

Como se sabe, os produtos imunes estão fora da incidência do imposto, da mesma forma que os não tributados.

A diferença entre tais produtos poderia ser definida a partir da consideração de que os produtos NT não seriam considerados industrializados, enquanto que os produtos imunes seriam industrializados, mas protegidos da incidência do IPI por disposição constitucional.

Se o emprego de insumos em produtos que estão dentro da incidência do imposto (alíquota zero e isentos) não gera direito de crédito por disposição direta da Constituição, uma vez que o direito dependeu da previsão legal (Lei nº 9.779, de 1991), não faz sentido que o emprego dos mesmos insumos em produtos que sequer estão dentro do campo de incidência gerem crédito.

A situação é equivalente à seguinte: a água mineral natural é imune ao ISS? Obviamente que não, porque, para poder ser alcançado pela imunidade, o fato jurídico,

primeiramente, tem de poder enquadrar-se na hipótese genérica de incidência prevista na própria Constituição.

Da mesma forma em relação ao IPI: a água mineral natural não é produto industrializado e, portanto, jamais poderia ser tributável pelo IPI, razão pela qual ela não é imune ao IPI.

Tal questão foi objeto de apreciação no recurso n. 148.939, julgado em sessão de dezembro de 2008, que resultou no Acórdão nº 201-81.629, decidindo afastar a aplicação da multa de ofício e dos juros de mora.

No mérito, decidiu-se que a mencionada Instrução Normativa equivocou-se ao considerar que o emprego de insumos em produtos imunes geraria direito de crédito, no caso de se tratar de imunidade não decorrente de exportação de produtos, nos termos do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5, de 17 de abril de 2006:

Art. 1ª Os produtos a que se refere o art. 4ª da Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999, são aqueles aos quais a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) garante o direito à manutenção e utilização dos créditos.

Art. 2ª O disposto no art. 11 da Lei nº 9.779, de 11 de janeiro de 1999, no art. 5ª do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969, e no art. 4ª da Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999, não se aplica aos produtos:

I - com a notação "NT" (não-tributados, a exemplo dos produtos naturais ou em bruto) na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002;

II - amparados por imunidade;

III - excluídos do conceito de industrialização por força do disposto no art. 5ª do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 - Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Ripi).

Parágrafo único. Excetua-se do disposto no inciso II os produtos tributados na Tipi que estejam amparados pela imunidade em decorrência de exportação para o exterior.

Portanto, a imunidade decorrente da natureza do produto, que é o caso dos autos, não tem amparo na Lei nº 9.779, de 1999.

A questão de a água mineral ser produto industrializado foi analisada em vários acórdãos do antigo 2º Conselho de Contribuintes, como o de nº 202-16.139.

Veja-se que a argumentação da Interessada também é improcedente, uma vez que, ainda que não houvesse a mencionada imunidade constitucional dos minerais, o IPI não incidiria sobre a água mineral natural por não se tratar de produto industrializado, nos termos da legislação do IPI.



Segundo Paulo de Barros Carvalho¹, imunidade é *"A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, que estabelecem de modo expresse a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno, para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas."*

Entretanto, a incompetência estabelecida pela norma específica constitucional pressupõe uma existência prévia de competência impositiva ou a possibilidade de existência de posterior competência.

No caso da água mineral natural e o IPI, não existe competência impositiva prévia, uma vez que o IPI não incide sobre produtos não industrializados. Ademais, não é possível, no âmbito do IPI, estabelecer-se, sequer por emenda constitucional, competência impositiva tributária.

Portanto, a imunidade alegada é completamente irrelevante para o IPI, pois não se pode falar de imunidade de um produto que não poderia inserir-se no âmbito de incidência do imposto.

Quanto às demais questões, no presente caso não se trata de lançamento de ofício, mas de pedido de ressarcimento com declaração de compensação. No entanto, os débitos compensados ficam sujeitos à multa de mora e aos juros de mora.

No citado acórdão, fui vencido, por entender que a IN SRF nº 33, de 1999, apenas foi imprecisa ao não especificar que tipo de imunidade mencionava.

Ademais, como já se ressaltou, não faz sentido algum considerar que a imunidade constitucional dirigida aos minerais poderia aplicar-se ao caso da incidência do IPI sobre água mineral natural.

Portanto, pelo fato de antes ser produto NT (pressuposto negativo), a água mineral natural não poderia ser produto imune.

Consequentemente, a interpretação adotada pela Interessada é equivocada e não poderia ser amparada pela Instrução Normativa citada, razão pela qual a situação não se enquadra nas disposições citadas do art. 100 do CTN.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso.


José Antonio Francisco

¹ Curso de direito tributário. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 132