



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

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 21, 09, 09  
S2-CIT2  
F1. 205

**Processo nº** 13877.000332/2003-88  
**Recurso nº** 157.013 Voluntário  
**Acórdão nº** 2102-00.019 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 05 de março de 2009  
**Matéria** IPI  
**Recorrente** INDÚSTRIA NACIONAL DE ARTEFATOS DE LÁTEX LTDA.  
**Recorrida** DRJ em Ribeirão Preto - SP

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

INSUMOS ISENTOS E DE ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A entrada, no estabelecimento industrial, de insumos de alíquota zero ou isentos não gera direito de crédito do IPI.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA TURMA ORDINÁRIA da PRIMEIRA CÂMARA da SEGUNDA SEÇÃO do CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Fabiola Cassiano Keramidas, Ivan Allegretti (Suplente) e Gileno Gurjão Barreto, que davam provimento parcial para admitir o crédito de produtos isentos com atualização monetária.

*Josefa Maria Coelho Marques*  
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

Presidente

*J.A.F.*  
JOSE ANTONIO FRANCISCO

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Walber José da Silva, Maurício Taveira e Silva e Roberto Velloso (Suplente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 175 a 191) apresentado em 29 de abril de 2008 contra o Acórdão nº 14-18.733, de 5 de março de 2008, da DRJ em Ribeirão Preto - SP (fls. 168 a 171), do qual tomou ciência a interessada em 10 de abril de 2008 e que, relativamente a pedido de ressarcimento de créditos de IPI do 3º trimestre de 2003, indeferiu a solicitação da interessada. A ementa do Acórdão de primeira instância foi a seguinte:

**"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS  
INDUSTRIALIZADOS - IPI**

*Periodo de apuração: 01/01/1999 a 30/06/2003*

***DIREITO AO CRÉDITO. INSUMOS NÃO ONERADOS PELO IPI.***

*É inadmissível, por total ausência de previsão legal, a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos do imposto alusivos a insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, uma vez que inexiste montante do imposto cobrado na operação anterior.*

***RESSARCIMENTO DE IPI. INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC.***

*Inexiste previsão legal para abonar atualização monetária ou acréscimo de juros equivalentes à taxa SELIC a valores objeto de ressarcimento de crédito de IPI.*

***INCONSTITUCIONALIDADE.***

*A autoridade administrativa é incompetente para declarar a inconstitucionalidade da lei e dos atos infralegais.*

*Solicitação Indeferida".*

O pedido, apresentado em 16 de setembro de 2003, teria fundamento no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, e foi inicialmente indeferido pelo despacho de fls. 103 a 107, de 26 de outubro de 2006, com base na informação de fls. 101 e 102 da Fiscalização, segundo a qual os créditos pleiteados referir-se-iam a entradas desoneradas do imposto e não teriam previsão legal.

De acordo com a interessada (fls. 52 a 56), insumos imunes, isentos, não tributados e de alíquota zero gerariam crédito. Segundo o demonstrativo apresentado às fls. 66 a 92, os créditos foram calculados em relação a insumos de alíquota zero, com incidência de Selic.

No recurso, a interessada alegou que haveria decisões deste 2º Conselho de Contribuintes admitindo o creditamento (Acórdãos nºs 202-11.321 e 201-75.412).

Ademais, o princípio constitucional da não-cumulatividade, que teria conteúdo jurídico e não econômico, quando aplicado ao IPI, seria integral e irrestrito, não havendo exceção.

Poder-se-ia aplicar por analogia a Lei nº 9.779, de 1999, o que representaria extensão do conceito de imunidade ao da isenção e alíquota zero.

Analisou, na seqüência, vários princípios constitucionais contidos nos direitos e garantias individuais, bem assim o direito subjetivo à compensação, definido no CTN e na Lei nº 8.383, de 1991, art. 66.

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.

Inicialmente, a questão não se resolve de forma simples sob a alegação de que a não-cumulatividade seria um instituto jurídico que deveria ser analisado exclusivamente sob tal prisma.

A mesma assertiva pode ser aplicada ao caso de insumos de alíquota zero, cujo direito de crédito tem sido afastado por este 2º Conselho de Contribuintes.

Ademais, as referências ao Parecer PGFN nº 405, de 2003, publicado no DOU de 26 de março de 2003, devem ser entendidas sob o ponto de vista da discussão que se fazia à época de sua publicação e ainda se faz no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

*José Antônio Francisco*

M.F - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 21/09/09

8

O STF, de fato, reconheceu o direito de crédito, relativamente aos insumos isentos. À época, chegou também a reconhecer o direito relativo a insumos de alíquota zero, considerando que se trataria de situação similar à da isenção. Portanto, o Parecer tinha como um dos objetivos afastar tal similaridade, o que não implica que tenha reconhecido o direito de crédito no caso de insumos isentos.

No tocante aos insumos isentos, o Supremo Tribunal Federal posicionou-se favoravelmente ao direito de crédito, no caso de insumos adquiridos da Zona Franca de Manaus.

Foram duas as razões que, em princípio, levaram o STF a adotar o posicionamento, no julgamento do RE nº 212.484: não existência de ofensa ao princípio da não-cumulatividade e efetividade da norma isentiva.

Assim, o creditamento seria necessário para evitar o deferimento da tributação para a etapa seguinte (efetividade da norma) e, nesse contexto, não haveria ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

O trecho do voto do Ministro Nelson Jobim no RE nº 212.484, reproduzido abaixo, demonstra a conclusão (STF, [http://www.stf.gov.br/Jurisprudencia/It/frame.asp?classe=RE&processo=212484&origem=IT&cod\\_classe=437](http://www.stf.gov.br/Jurisprudencia/It/frame.asp?classe=RE&processo=212484&origem=IT&cod_classe=437), <23 jul 2004>):

*“Ora, se esse é o objetivo, a isenção concedida em um momento da corrente não pode ser desconhecida quando da operação subsequente tributável. O entendimento no sentido de que, na operação subsequente, não se leva em conta o valor sobre o qual deu-se a isenção, importa, meramente em deferimento.”*

Mais adiante, continua:

*“Com a vénia do eminentíssimo Ministro-Relator, ouso divergir, com o pressuposto analítico do objetivo do tributo de valor agregado. O que não podemos, por força da técnica utilizada no Brasil para aplicar o sistema do tributo sobre o valor agregado não-cumulativo, é torná-lo cumulativo e inviabilizar a concessão de isenções durante o processo produtivo.*

*Tenho cautela que impõe a técnica do crédito e não de tributação exclusiva sobre o valor agregado. Tributa-se o total e se abate o que estava na operação anterior. O que se quer é a tributação do que foi agregado e não a tributação do anterior, caso contrário não haverá possibilidade efetiva de isenção: é isento numa operação, mas poderá ser pago na operação subsequente.”*

Dessa forma, ao menos nos casos de isenção, deveria prevalecer a técnica do IVA, e não a do IPI, sob pena de anulação da isenção de produtos durante o processo produtivo.

Entretanto, a conclusão é contraditória, pois o modelo de não-cumulatividade do IPI é o de imposto sobre imposto.

Mais recentemente, no julgamento do agravo regimental no RE nº 372.005/PR, a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal decidiu o seguinte:

 

**"EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPI. INSUMOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. INEXISTÊNCIA. MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS DA DECISÃO. INAPLICABILIDADE.**

1. A expressão utilizada pelo constituinte originário - montante 'cobrado' na operação anterior - afasta a possibilidade de admitir-se o crédito de IPI nas operações de que se trata, visto que nada teria sido 'cobrado' na operação de entrada de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. *Precedentes.*

2. O Supremo entendeu não ser aplicável ao caso a limitação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade. *Precedentes.*

*Agravo regimental a que se nega provimento.*" (Relator: Ministro Eros Grau, 29 abr 2008. DJE, 16 maio 2008.V. 02319-06, p. 01268)

Ademais, deve-se considerar que uma análise minuciosa dos casos de isenção contradiz o argumento acima reproduzido, de que a sistemática do IPI poderia "inviabilizar a concessão de isenções durante o processo produtivo".

É que os casos de isenção, que constam do art. 51 do RIPI de 1999, são quase que totalmente relativos a produtos acabados ou a insumos empregados em produtos acabados isentos. A única exceção à constatação é a do inciso VIII, que se refere a papel para impressão de música.

A razão disso é que, em princípio, a isenção sobre insumos em geral não tem propósito, pois se está a falar de imposto incidente sobre produtos industrializados, que somente têm função e utilidade quando acabados.

Ademais, o atual Regulamento, em seu art. 69, prevê a isenção, de acordo com as disposições legais, somente em relação a produtos fabricados na Zona Franca de Manaus, o que exclui as matérias-primas não industrializadas.

Mais do que isso, o inciso II do referido artigo tem uma clara denotação de referir-se a produtos acabados, pois fala em produtos fabricados na ZFM que devam ser comercializados em qualquer outro ponto do País, sendo que as exceções, também, somente recaem sobre produtos acabados, como os automóveis.

Se a isenção se aplicasse também a insumos, então as partes e peças de automóveis fabricadas na ZFM (usando o mesmo exemplo) não estariam incluídas nas exceções e, em consequência, estariam isentas, o que seria absurdo, pois bastaria que se exportassem, para fora da ZFM todos os componentes não montados de automóveis, para serem montados fora da ZFM, fraudando-se a lei, pois o IPI somente recairia sobre os valores agregados.

Por fim, observe-se que é precisa a observação da autoridade de primeira instância quanto às contradições relativas ao alegado direito de crédito, no que tange ao resarcimento de valores nunca anteriormente recolhidos.

 

F - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 21, 09, 09

*S*

Dessa forma, em que pesem os fortes argumentos a favor do direito de crédito, entendo não haver, na prática, razão jurídica para o creditamento.

Quanto ao alegado direito de crédito decorrente da entrada de insumos de alíquota zero, esclareça-se, inicialmente, que, após a Lei nº 9.779, de 1999, no IPI, o resultado da tributação pelo IPI, 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, 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.

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.

*Assinatura*

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 resarcimento 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.

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, porque se sabe que, sendo o IPI imposto cumulativo do tipo "imposto sobre imposto", quando a empresa fabricante de produto não essencial adquirir 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 seria o direito de crédito de seus fabricantes.

Assim, 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.

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 26/09/09

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.

Por fim, como anteriormente informado, o Plenário do STF decidiu que inexiste direito de crédito relativo a insumo de alíquota zero, conforme ementa abaixo reproduzida:

*"EMENTA: TRIBUTÁRIO. IPI. INSUMOS E MATÉRIAS-PRIMAS NÃO TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. CORREÇÃO MONETÁRIA DOS CRÉDITOS ESCRITURAIS. NATUREZA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA MERAMENTE REFLEXA À CONSTITUIÇÃO. AGRAVOS IMPROVIDOS.*

*I - Impossibilidade de creditamento do IPI referente a insumos e matérias-primas não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Precedentes do Pleno (RE 353.657/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, e RE 370.682/SC, Rel. para o acórdão o Min. Gilmar Mendes).*

*II - Inexistência de violação ao princípio da não-cumulatividade.*

*III - A discussão acerca da correção monetária dos créditos escriturais do IPI possui natureza infraconstitucional, a cujo exame não se presta o recurso extraordinário. Precedentes.*

*IV - Agravos regimentais improvidos. " (RE-AgR nº 496.757/RS, 02 set 2009. Primeira Turma, Relator Min. Ricardo Lewandowski. DJE 19 set 2008, v. 02333-05, p. 00929)*

Em relação aos juros de mora, aplica-se a Súmula deste 2º Conselho de Contribuintes nº 3, aprovada em sessão plenária de 26 de setembro de 2007:

*"Súmula nº 3:*

*É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais."*

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

Sala das Sessões, em 05 de março de 2009.

JOSE ANTONIO FRANCISCO