



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13973.000356/2003-49  
Recurso nº : 137.074  
Acórdão nº : 201-80.208

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29, 08, 07  
SSB  
Sívio Siqueira Barbosa  
Mat.: Sipe 91745

2º CC-MF  
FI.

Recorrente : INDÚSTRIA DE MÁQUINAS KREIS LTDA.  
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

MF-Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 04, 09, 07  
Rubrica

#### IPI. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

No direito constitucional positivo vigente, o princípio da não-cumulatividade garante aos contribuintes apenas e tão-somente o direito ao crédito do imposto que for pago nas operações anteriores para abatimento com o IPI devido nas posteriores.

DIREITO DE CRÉDITO RELATIVO A OPERAÇÃO ANTERIOR IMUNE, ISENTA, NÃO TRIBUTÁVEL OU SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO.

As aquisições de insumos cujas operações sejam imunes, isentas, não tributáveis ou sujeitas a alíquota zero não geram crédito de IPI.

RESSARCIMENTO. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

Não se justifica a correção em processos de ressarcimento de créditos incentivados, visto não haver previsão legal. Pela sua característica de incentivo, o legislador optou por não alargar seu benefício.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INDÚSTRIA DE MÁQUINAS KREIS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Gileno Gurjão Barreto (Relator), que dava provimento parcial para conceder o crédito relativo a insumos isentos e imunes, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, que dava provimento parcial para os insumos isentos e de alíquota zero, e Fabiola Cassiano Keramidias, que dava provimento integral. Designado o Conselheiro Maurício Taveira e Silva para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 29 de março de 2007.

*Josefa Maria Coelho Marques*  
Josefa Maria Coelho Marques  
Presidente

*Maurício Taveira e Silva*  
Maurício Taveira e Silva  
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva e José Antonio Vitorino de Moraes (Suplente).

Ausente o Conselheiro Roberto Velloso (Suplente convocado).



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13973.000356/2003-49  
Recurso nº : 137.074  
Acórdão nº : 201-80.208

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	29, 08, 07
S38 Sílvia Siqueira Barbosa Mat.: Siage 91745	

2º CC-MF  
Fl.

Recorrente : INDÚSTRIA DE MÁQUINAS KREIS LTDA.

## RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos de IPI (fl. 01), protocolado em 27/05/2003, sobre aquisição de insumos imunes, isentos, não tributados e tributados à alíquota zero, referente ao período de janeiro de 1999 a dezembro de 2002, no valor total de R\$ 855.247,09 (R\$ 623.153,88 de principal e R\$ 232.093,21 de correção monetária, totalizando R\$ 855.247,09), com posteriores pedidos de compensação pleiteados pelo contribuinte.

Despacho Decisório exarado em 11/12/2003 pela Delegacia da Receita Federal em Joinville - SC (fls. 354/357) indeferiu a solicitação da contribuinte e não homologou as compensações efetuadas.

Cientificada em 08/01/2004 e não se conformando com o indeferimento de seu pedido, a contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade em 30/01/2004, às fls. 359/380, na qual pediu, em síntese, que fosse aceito o seu pedido de ressarcimento de créditos de IPI sobre aquisição de insumos imunes, isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero, de IPI, pedindo ainda pela atualização do crédito pela taxa Selic e a homologação das compensações por ele efetuadas. Citou jurisprudência para respaldar seus argumentos.

A 5ª Turma da DRJ em Porto Alegre - RS indeferiu a solicitação da recorrente, através do Acórdão exarado em 22/09/2006 (fls. 383/387), que restou assim ementado:

"(...)

*AQUISIÇÕES ISENTAS, NÃO TRIBUTADAS OU TRIBUTADAS À ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. Por falta de previsão na legislação de regência do IPI, inexistente possibilidade de creditamento referente a aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem em operações isentas, não tributadas ou tributadas à alíquota zero.*

*Solicitação Indeferida".*

Cientificada do Acórdão em 25/10/2006, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 01/11/2006 (fls. 390/409), onde repisa os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade, pugnando, em síntese:

(i) pela possibilidade de creditamento sobre os referidos insumos, em homenagem ao princípio da não-cumulatividade, trazendo diversos julgados do STF e do TRF da 4ª Região que respaldam esse entendimento;

(ii) pela possibilidade de aplicação de atualização monetária pela Selic dos créditos ora pleiteados; e

(iii) pela manutenção das compensações realizadas, com fulcro no art. 151, III, do CTN, haja vista que, embora tenham sido indeferidos os pedidos suscitados pelas instâncias a

*SM*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13973.000356/2003-49  
Recurso nº : 137.074  
Acórdão nº : 201-80.208

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29 / 08 / 07  
SSB  
Sívio Siqueira Barbosa  
Mat: Siage 91745

2º CC-MF  
Fl.

quo, enquanto não resolvida definitivamente a questão ora em debate no processo, devem ser mantidas as compensações realizadas.

Citou jurisprudência para respaldar seus argumentos.

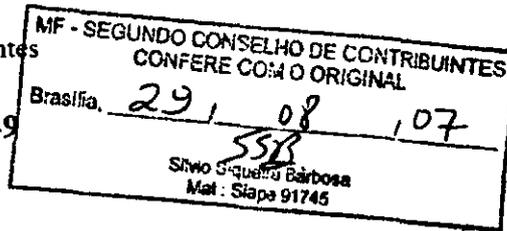
É o relatório.

*SSB*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13973.000356/2003-49  
Recurso nº : 137.074  
Acórdão nº : 201-80.208



2º CC-MF  
Fl.

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
GILENO GURJÃO BARRETO

O recurso é tempestivo e preenche os seus requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual passo a apreciá-lo.

No mérito, discute-se no presente recurso acerca da possibilidade ou não de creditamento IPI sobre aquisições de insumos imunes, isentos, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero, do referido imposto.

O art. 11 da Lei nº 9.779/99, que fundamenta a pretensão em deslinde, estabelece que: *“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”*.

Vejo que no caso de insumos imunes, em princípio, existe o direito de crédito. O direito surge do fato de que, se não admitido o creditamento, a imunidade seria anulada na operação seguinte, pelo diferimento da incidência do imposto sobre o valor do insumo incorporado no produto com ele fabricado. É importante notar que não é o princípio da não-cumulatividade que produz o direito de crédito, nesse caso, mas o fato de se reconhecer que a imunidade pode incidir durante o processo produtivo e não somente sobre produtos acabados.

Além disso, cabe ressaltar que não se pode confundir os conceitos de produtos isentos e contemplados com alíquota zero com produtos classificados como não tributados na tabela de incidência do IPI. O art. 11 da Lei nº 9.779/99, transcrito acima, não inclui o direito ao creditamento de produto adquirido com incidência do IPI, quando aplicado em produto não tributado (N/T). Ainda que os efeitos sejam semelhantes aos isentos e de alíquota zero, os conceitos, perante a legislação do mencionado imposto, são diversos e inconfundíveis, razão pela qual entendo que o direito ao crédito sobre insumos não tributados não é possível.

Prosseguindo. Tenho o posicionamento no sentido de entender possível o creditamento apenas com relação aos insumos isentos de IPI, como aliás é o posicionamento dominante do STF. Cito, por exemplo, o AgRg/RE 293.511, cuja ementa transcrevo a seguir:

*“RECURSO EXTRAORDINÁRIO - AQUISIÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS, INSUMOS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS SOB REGIME DE ISENÇÃO OU DE ALÍQUOTA ZERO - DIREITO AO CREDITAMENTO DO IPI RECONHECIDO À EMPRESA CONTRIBUINTE - ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE (CF, ART. 153, § 3º, II) E DA SEPARAÇÃO DE PODERES (CF, ART. 2º) - PRETENDIDO DESRESPEITO AO ART. 150, § 6º DA CONSTITUIÇÃO - INOCORRÊNCIA - RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO. O Plenário do Supremo Tribunal Federal reconheceu, em favor da empresa contribuinte, a existência do direito ao creditamento do IPI, na hipótese em que a aquisição de matérias-primas, insumos e*

*for*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29/08/07  
SSB  
Sílvia Siqueira Barbosa  
Mat.: SIAPE 91745

2º CC-MF  
FI.

Processo nº : 13973.000356/2003-49  
Recurso nº : 137.074  
Acórdão nº : 201-80.208

produtos intermediários tenha sido beneficiada por regime jurídico de exoneração tributária (regime de isenção ou regime de alíquota zero), incorrendo, em qualquer desses casos, situação de ofensa ao postulado constitucional da não-cumulatividade. Precedentes.” (grifei)

Por sua vez, no que se refere aos insumos tributados à alíquota zero, o STF recentemente alterou o entendimento até então firmado e assentou nova interpretação, qual seja, pela impossibilidade do aproveitamento do crédito de IPI nesta hipótese, por ocasião do julgamento do RE nº 353.657-PR, cujo voto do Ministro Marco Aurélio reproduzo em parte:

*“Para encerrar a análise da questão, é de se cotejar a situação daquele que adquire o insumo não-sujeito a tributação ou com a alíquota zero com a de outro que esteja compelido a recolher o tributo, embora com alíquota de pequena proporção. Enquanto o primeiro mostrar-se-á titular de crédito considerada a alíquota final, o segundo, este sim beneficiário expresso do texto constitucional no que visa a evitar a cumulatividade, ficará restrito ao valor realmente desembolsado e recolhido. Mostra-se esdrúxulo ter-se, na hipótese de pagamento de tributo que pode variar de 0% a 330%, crédito à razão de 1% e, em se tratando de alíquota zero ou de produto não tributado - por exemplo, no caso do cigarro -, crédito de 330%.*

*Esclareça-se que o teor do artigo 11 da Lei 9.779/99, interpretado à luz da Constituição Federal - descabendo a inversão, ou seja, como se a norma legal norteasse esta última -, não encerra o direito a crédito quando a alíquota é zero ou o tributo não incide. Contempla, sim, como está pedagogicamente no texto, a situação na qual as operações anteriores foram oneradas com o tributo e a final, a da ponta, não o foi. Então, para que não fique esvaziado em parte este último benefício, tem-se a consideração do que devido e cobrado anteriormente.”*

Também assim entendo, já que, na linha do novo entendimento esposado pela Corte Suprema, são possíveis de aproveitamento apenas os créditos referentes aos insumos imunes e isentos, não sendo possível, todavia, os referentes aos insumos tributados à alíquota zero.

Ademais, alíquota zero também não se pode confundir com isenção. Como se sabe, a isenção somente pode ser fixada por lei. Em regra, as alíquotas também somente podem ser fixadas por lei, exceto no caso do IPI e de alguns outros tributos federais.

Portanto, no caso geral, a alíquota deve ser fixada por lei, da mesma forma que a isenção, e, nesses casos, a fixação de alíquota em zero tem os mesmos efeitos de isenção, pois é concedida por lei e somente pode ser revogada por lei. Entretanto, este não é o caso do IPI.

No que se refere à atualização monetária pela taxa Selic sobre os créditos ora em análise, vejo que esta é devida somente a partir do momento em que é feito o pedido de compensação ou ressarcimento, momento este em que se exterioriza o crédito tributário escritural do contribuinte, convertendo-se em crédito tributário financeiro, sujeito a homologação pela autoridade fiscal e apto às mesmas faculdades, direitos e obrigações dos demais créditos tributários. Aplica-se, portanto, o disposto no art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/1995.

Logo, conquanto o crédito permanece sob a forma escritural, não há possibilidade de sofrer atualização monetária. Apenas a partir do momento do pedido de ressarcimento/

*[Assinatura]*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29, 08, 07
SSB Sívio Siqueira Barbosa Mat.: Siage 91745

2ª CC-MF Fl.
-----------------

Processo nº : 13973.000356/2003-49  
Recurso nº : 137.074  
Acórdão nº : 201-80.208

compensação, em que tal crédito escritural converte-se em crédito tributário financeiro, é que tem início o direito à atualização monetária pela taxa Selic.

Finalmente, a contribuinte argúi que não se lhe sejam cobrados os débitos tributários compensados com os créditos do presente processo, enquanto não definitivamente resolvida a questão dos autos. Apesar de a contribuinte ainda não ter sido cobrada, ao menos no que consta dos autos, e desta tese não ter sido ventilada no Acórdão *a quo*, tenho que no caso ocorre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, enquanto pendente as reclamações e os recursos existentes no presente processo administrativo em que participa a contribuinte, nos termos do art. 151, III, do CTN, que versa:

**Código Tributário Nacional:**

*“Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:*

*(...)*

*III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; (...).”*

Desta forma, resta claro e expreso na lei, que, enquanto não esgotadas as instâncias recursais possíveis mediante decisão definitiva em processo tributário administrativo, entendo, não podem ser exigidos da contribuinte os valores ainda em discussão, por estarem eles com sua exigibilidade suspensa. Outrossim, como dito, não há evidência nos autos de que isto tenha ocorrido, motivo pelo qual abstenho-me de qualquer manifestação a respeito.

Em face do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para conceder o ressarcimento de créditos de IPI sobre produtos imunes ou isentos e conceder a atualização do crédito pela taxa Selic a partir do momento em que foi feito o pedido de ressarcimento.

É o voto.

Sala das Sessões, em 29 de março de 2007.

  
GILENO GURJÃO BARRETO

*SSB*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13973.000356/2003-49  
Recurso nº : 137.074  
Acórdão nº : 201-80.208

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29, 08, 07  
SSB.  
Sílvia Siqueira Barbosa  
Mat.: SIAPE 91745

2ª CC-MF  
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO-DESIGNADO  
MAURÍCIO TAVEIRA E SILVA

Ouso divergir da tese sustentada pelo ilustre Relator Gileno Gurjão Barreto, quanto à possibilidade de creditamento de insumos imunes e isentos, bem assim quanto à possibilidade de aplicação da taxa Selic ao ressarcimento de créditos de IPI.

É consenso na doutrina que o princípio da não-cumulatividade pode ser introduzido no sistema tributário de um determinado país por meio das técnicas do valor agregado ou da dedução do imposto. Na técnica do valor agregado, originária do direito francês, subtrai-se do valor da operação posterior o valor da anterior. É o que se conhece como dedução na base. Na técnica da dedução do imposto, subtrai-se do imposto devido na operação posterior o imposto que foi pago na operação anterior.

No sistema tributário brasileiro o constituinte, ao delimitar as competências tributárias das entidades federadas, consignou, no art. 153 da CF/1988, que: "(...) *Compete à União instituir impostos sobre (...) IV - produtos industrializados (...) § 3º O imposto previsto no inciso IV (...) II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; (...).*" (grifei)

Conforme se pode verificar, o IPI não é imposto incidente sobre o valor agregado, pois a Constituição claramente optou pela técnica da dedução do imposto, onde a única garantia assegurada ao contribuinte é que o imposto devido a cada operação seja deduzido do que foi pago na operação anterior, silenciando o dispositivo quanto à existência de eventual saldo credor e seu ressarcimento.

A primeira disposição infraconstitucional sobre o saldo credor aparece no art. 49 do CTN, que se encontra vazado nos seguintes termos:

"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." (grifei)

Três constatações imediatas surgem da análise deste dispositivo. A primeira é que, pelo - "dispondo a lei" - que consta do *caput* do artigo, pode-se concluir que o princípio da não-cumulatividade tem como destinatário certo o legislador ordinário e não o aplicador da lei. A segunda é que créditos de IPI devem ser utilizados apenas para abatimento dos débitos do mesmo imposto. E a terceira constatação é que o legislador não se referiu ao ressarcimento do saldo credor, determinando, apenas e tão-somente, a transferência deste saldo para os períodos seguintes.

Portanto, no direito constitucional brasileiro o conteúdo do princípio da não-cumulatividade não tem a mesma amplitude que a recorrente pretendeu lhe dar no recurso, uma vez que ele não obriga o legislador ordinário a conceder o ressarcimento dos créditos de IPI e

SM

CGE

7



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 29, 08, 07	
SBB Sívio Siqueira Barbosa Mat. Siape 91745	

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13973.000356/2003-49  
Recurso nº : 137.074  
Acórdão nº : 201-80.208

nem pode ser aplicado diretamente pela Administração Tributária, posto que endereçado ao legislador.

No direito constitucional vigente o princípio da não-cumulatividade só garante aos contribuintes dois direitos, a saber: 1) que o legislador ordinário elabore a lei do imposto de modo a garantir o direito de crédito em relação ao IPI que foi pago nas entradas de insumos; e 2) que esta lei garanta o direito de deduzir do IPI devido pelas saídas o imposto que foi pago nas entradas.

Observe-se que, à luz do princípio da não-cumulatividade, da forma como colocado na Constituição Brasileira, o crédito de IPI tem a natureza de um crédito meramente escritural, pois o constituinte garantiu apenas a transferência do saldo credor para o período seguinte, em vez do ressarcimento em dinheiro.

A argumentação da recorrente é de que faz jus aos créditos relativos às aquisições dos insumos isentos, não tributados e tributados a alíquota zero, em razão do princípio da não-cumulatividade. Assim, se nada foi cobrado na etapa anterior, não há do que se ressarcir como também não há ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

Aceitar a tese da contribuinte, além de transformar o aplicador da lei em legislador positivo, significaria ofender o princípio da seletividade ao se utilizar da alíquota do produto de saída sobre os valores das aquisições dos insumos de produtos isentos, não tributados e de alíquota zero, pois, além de se verificar a ocorrência de imposto negativo, ou seja, o crédito de valor não ingressado nos cofres da União, privilegiaria o fabricante de produto menos essencial, como por exemplo, cigarros e bebidas, os quais, por terem uma alíquota elevada, pela não essencialidade, obteriam um crédito também elevado.

Convém notar, outrossim, que a Constituição Federal proíbe expressamente a concessão de crédito presumido ou ficto, sem lei que autorize, conforme dispõe o § 6º do art. 150 da Carta Magna, e não existe lei que ampare os créditos pretendidos. Inclusive, o crédito presumido é um instituto utilizado pela legislação tributária em situações específicas, em geral a título de incentivo ao desenvolvimento regional e à exportação e como ressarcimento nas operações previstas.

Desta forma, não havendo previsão legal para créditos decorrentes de insumos imunes e isentos, não há que se cogitá-los.

Quanto à possibilidade de aplicação da taxa Selic ao ressarcimento de créditos de IPI, não há como prosperar o argumento de aplicação analógica àquela prevista no art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, que trata de restituição, dada a natureza distinta dos institutos, conforme se demonstrará.

No contexto de uma economia estabilizada e desindexada inaugurada pós Plano Real, não há como invocar princípios da isonomia, finalidade ou pela repulsa ao enriquecimento sem causa para aplicar, por analogia, a taxa Selic ao ressarcimento de créditos incentivados de IPI.

A incidência da taxa Selic prevista no art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, sobre os indébitos tributários, a partir do pagamento indevido, decorre do justo tratamento isonômico para

deu

CCF S



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13973.000356/2003-49  
Recurso nº : 137.074  
Acórdão nº : 201-80.208

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29, 08, 07
S.S.B. Sívio Siqueira Barbosa Mat.: Slape 91745

2º CC-MF  
FI.

com os créditos da Fazenda Pública e aqueles dos contribuintes, decorrentes de pagamento de tributo, indevido ou a maior.

Não há como equiparar a situação originária de um indébito com valores a serem ressarcidos oriundos de créditos incentivados de IPI. Neste caso não houve ingresso indevido de valores nos cofres públicos, mas sim renúncia fiscal com o propósito de estimular setores da economia, cuja concessão deve se subsumir estritamente aos termos e condições estipuladas pelo Poder concedente, responsável pela outorga de recursos públicos a particulares. Portanto, por se tratar de situação excepcional de concessão de benefício, não cabe ao intérprete ir além do que nela foi estipulado.

Outro argumento para desqualificar o uso da taxa Selic como fator de correção decorre de sua finalidade precípua de instrumento de política monetária. Neste diapasão, visando defender a economia nacional de choques e contingências internas e externas, além de ser importante instrumento de combate à inflação, teve, portanto, evolução muito superior a qualquer índice inflacionário. Desse modo, mesmo que se desconsiderasse a prevalência da desindexação da economia e se corrigisse esse crédito decorrente de incentivo, o seu ganho seria substancialmente mais elevado do que sua correção por um índice inflacionário, gerando a concessão de um duplo benefício, repise-se, não autorizado pelo legislador.

Isto posto, **nego provimento** ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 29 de março de 2007.

  
MAURÍCIO TAVEIRA E SILVA