



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13976.000558/2002-80
Recurso nº : 136.900
Acórdão nº : 202-18.261

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 13 / 11 / 2007
Rubrics

Recorrente : CVG - CIA VOLTA GRANDE DE PAPEL
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

IPI. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA NÃO TRIBUTADA OU SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO.

O Princípio da não-cumulatividade do IPI é implementado pelo sistema de compensação do débito ocorrido na saída de produtos do estabelecimento do contribuinte com o crédito relativo ao imposto que fora cobrado na operação anterior referente à entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Não havendo o pagamento de IPI nas aquisições desses insumos, por serem eles não tributados e tributados à alíquota zero, não há valor algum a ser creditado.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CVG - CIA VOLTA GRANDE DE PAPEL.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 18 setembro de 2007.

Antonio Carlos Atulim
Presidente

Ivan Allegretti
Relator

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERT COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 11 / 2007
Sueli Telentino Mendes da Cruz Mat. Stape 91751

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Gustavo Kelly Alencar, Nadja Rodrigues Romero, Antonio Zomer, Antônio Lisboa Cardoso e Maria Teresa Martínez López.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13976.000558/2002-80
Recurso nº : 136.900
Acórdão nº : 202-18.261

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFECÇÃO ORIGINAL
Brasília, 13/01/2007
Sueli Tolentino Mendes da Cruz
Mat. Siape 91751

2º CC-MF
Fl.

Recorrente : CVG - CIA VOLTA GRANDE DE PAPEL

RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados, com fundamento no art. 11 da Lei nº 9.779/99 (fl. 1), pelas aquisições de matéria-prima não tributada e sujeitas à alíquota zero, no período entre 01/01/1999 e 10/01/2001, cumulado com Pedidos de Compensações com débitos de PIS, Cofins, IRRF, IOF e IPI (fls. 5/10; 153/173; 174/191; 192/2000 e Processo apenso – nº 13976.000310/2005-61).

A contribuinte adquire insumos não tributados e tributados à alíquota zero para a industrialização de papel, cuja saída é tributada pelo IPI.

O Despacho Decisório (fls. 201/203) que indeferiu o pedido de ressarcimento e negou homologação às compensações apresenta a seguinte ementa:

"IPI. INSUMOS NÃO TRIBUTADOS. RESSARCIMENTO. Não cabe ressarcimento de IPI devido à aquisição de produto não-tributado aplicado ou consumido durante o processo de industrialização."

A contribuinte apresentou sua manifestação de inconformidade (fls 213/240) sustentando, em síntese, que a Lei nº 9.779/99 deve ser interpretada de acordo como princípio constitucional da não-cumulatividade, o qual não admitiria restrições infraconstitucionais, de sorte que teria o direito ao creditamento em questão.

A DRJ em Ribeirão Preto - SP manteve o indeferimento do pedido de ressarcimento, conforme se confere da ementa do Acórdão nº 14-13.391, de 17 de agosto de 2006 (fls. 351/362).

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados -IPI

Periodo de apuração: 01/01/1999 a 10/01/2001

Ementa: DIREITO AO CRÉDITO. INSUMOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

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.

INCONSTITUCIONALIDADE.

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

Solicitação Indeferida".

A contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 375/400) aviando os mesmos fundamentos contidos na sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CO. 131.111.111-11.000.000-0000
Brasília 13/11/2007
Sueli Telma Mendes da Cruz
Mat. N.º 91751

2º CC-MF
FL.

Processo nº : 13976.000558/2002-80
Recurso nº : 136.900
Acórdão nº : 202-18.261

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
IVAN ALLEGRETTI

Deve ser mantido o entendimento do acórdão recorrido, no sentido de que, se não foi cobrado o IPI nas operações anteriores, pela entrada de matéria-prima não tributada ou sujeita à alíquota zero, não há direito ao crédito.

Faço minhas as razões de decidir do Conselheiro José Antônio Francisco, abaixo transcritas:

"Em relação aos produtos não tributados, o produto fabricado não se confunde com o produto ao qual é integrado, que é tributado. O produto fabricado é tributado como um todo, por que é um bem específico e indivisível para efeitos de tributação. Não há como argumentar, no caso, que a parte do produto fabricado em que foi utilizado o insumo também deve ser não tributado, por que não existe, juridicamente, essa parte, após a fabricação.

Esse raciocínio também é plenamente aplicável ao caso de insumo de alíquota zero e poderia ser aplicado ao caso dos insumos isentos. Entretanto, a razão do creditamento, na isenção, não é dar isenção ao produto fabricado, mas manter os efeitos da isenção do insumo.

Nos casos de produto não tributado e de alíquota zero, não há que se falar em manter a não incidência ou a alíquota zero, pois os efeitos da não incidência e da alíquota zero não são os mesmos da isenção.

Primeiramente, há que ser ressaltado que a não-cumulatividade do IPI é do tipo 'imposto sobre imposto', que se diferencia do modelo do IVA, que é o de 'base sobre base'. Enquanto no IVA só se tributa o valor agregado, no IPI se tributa todo o valor do produto, descontando-se o valor do imposto pago nas entradas.

Após a Lei nº 9.779, de 1999, no IPI, o resultado da tributação, 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 Federal, 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



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES COMPLEXO MUNICIPAL	Brasília. 13 / 11 / 2007
Sueli Tolentino Mendes da Cruz Mat. Sime 91751	

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13976.000558/2002-80
Recurso nº : 136.900
Acórdão nº : 202-18.261

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.

Num caso em que a matéria-prima seja majoritariamente empregada em produtos essências 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 ressarcimento 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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13976.000558/2002-80
Recurso nº : 136.900
Acórdão nº : 202-18.261

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFIRA COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 11 / 2007

Sueli Tolentino Mendes da Cruz
Mat. Siape 91751

2º CC-MF
Fl.

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, por que se sabe que, sendo o IPI imposto cumulativo do tipo 'imposto sobre imposto', quando a empresa fabricante de produto não essencial adquira 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 o direito de crédito de seus fabricantes.

Portanto, 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." (trecho de voto extraído do Acórdão nº 201-77.838, j. em 15/09/2004).

Ou seja, a sistemática não-cumulativa do IPI está calcada na existência ou não de recolhimento do imposto nas operações anteriores, para que seja possível utilizar este valor no abatimento do imposto devido na operação subsequente.

Neste sentido é também o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

"IPI - CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. O Princípio da não-cumulatividade do IPI é implementado pelo sistema de compensação do débito ocorrido na saída de produtos do estabelecimento do contribuinte com o crédito relativo ao imposto que fora cobrado na operação anterior referente à entrada de matérias-primas (malte). Não havendo exação de IPI na compra do malte por ser ele tributado à alíquota zero, não há valor algum a ser creditado.

Recurso especial negado." (Acórdão CSRF/02-01.886, do Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, j. em 11/04/2005).

O mesmo entendimento é aplicado de maneira uniforme por esta Segunda Câmara, conforme se confere nos Acórdãos nºs 202-14.826 e 202-16.590, de 10/06/2003 e 19/10/2005, respectivamente, cujas ementas têm o seguinte teor:

"IPI - CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. O Princípio da não-cumulatividade do IPI é implementado pelo sistema de compensação do débito ocorrido na saída de produtos do estabelecimento do contribuinte com o crédito relativo ao imposto que fora cobrado na operação anterior



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13976.000558/2002-80
Recurso nº : 136.900
Acórdão nº : 202-18.261

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	CONF. 01.07.07
Brasília, 13	11
Sueli Tolentino Mendes da Cruz	
Mat. Simep 91751	

2º CC-MF
Fl.

referente à entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Não havendo exação de IPI nas aquisições desses insumos, ou serem eles tributados à alíquota zero, não há valor algum a ser creditado."

"*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 foi pago nas operações anteriores. Em não havendo pagamento, como no caso dos insumos submetidos à alíquota zero e os não-tributados, não há valor a ser creditado. COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO OU NÃO-TRIBUTADOS. Imprescindível para apreciação de qualquer compensação, a prova inequívoca da liquidez e certeza do crédito. Se, da reconstituição da conta gráfica do IPI no período abrangido pelo pedido, restar provada a inexistência de valor pago a maior, indevida é a compensação requerida. DIREITO AO CRÉDITO. AÇÕES JUDICIAIS. Se não estiverem presentes as condições previstas no Decreto nº 2.346/97, e não tendo o contribuinte ação judicial específica transitada em julgado que o ampare, não configura lançamento indevido aquele formalizado em virtude da utilização não autorizada por lei de créditos sobre insumos tributados à alíquota zero ou não-tributados. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. CABIMENTO. É cabível a exigência, no lançamento de ofício, de juros de mora calculados com base na variação acumulada da taxa Selic, nos termos da previsão legal expressa no art. 13 da Lei nº 9.065, de 20/06/1995. Recurso negado.*"

Por tais razões, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 18 de setembro de 2007.

IVANA ALEGRETTI