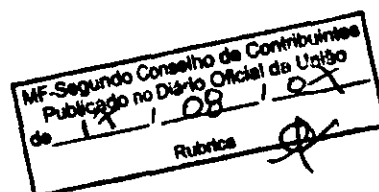




**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**TERCEIRA CÂMARA**

**Processo n°** 10830.005693/2004-40  
**Recurso n°** 137.332 Voluntário  
**Matéria** RESSARCIMENTO DE IPI  
**Acórdão n°** 203-12.133  
**Sessão de** 19 de junho de 2007  
**Recorrente** ÁGUAS PRATA LTDA.  
**Recorrida** DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP



Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

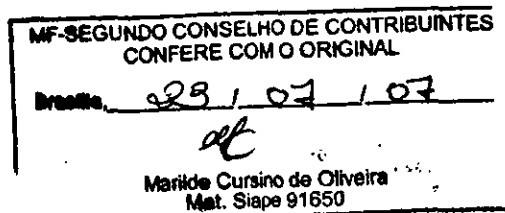
Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

**Ementa:** IPI. RESSARCIMENTO. PRODUTO FINAL NT. INSUMOS TRIBUTADOS. ESTORNO. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS. Nos termos do art. 11 da Lei n° 9.779/99 é facultada a manutenção e a utilização, inclusive mediante ressarcimento, dos créditos decorrentes do IPI pago por insumos entrados a partir de 1° de janeiro de 1999 no estabelecimento industrial ou equiparado, quando destinados à industrialização de produtos tributados pelo imposto, incluídos os isentos e os sujeitos à alíquota zero, bem como os não-tributados (NT) em virtude de exportação. Todavia, tal regra não se aplica aos produtos finais NT, bem como aos imunes em virtude de outros fatores que não a exportação.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.


ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em negar provimento a recurso. Vencido o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. Fez sustentação oral pela Recorrente, o Dr. Ênio Barbosa de Biasi.



  
ANTONIO BEZERRA NETO

Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Luciano Pontes de Maya Gomes, Eric Moraes de Castro e Silva, Sílvia de Brito Oliveira, Dory Edson Marianelli, Odassi Guerzoni Filho.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	28 / 07 / 07
	
	Marilda Cursino de Oliveira Mat. Siope 91650

## Relatório

A interessada formalizou pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, de fl. 01, referente ao terceiro trimestre do ano de 2003, no valor de R\$ 81.256, 63, com base no artigo 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, e Instrução Normativa IN/SRF nº 33,1999.

A requerente menciona como amparo legal para o pleito o art. 11 da Lei nº 9.779/99, informando que se tratam de insumos utilizados na industrialização de produtos não-tributados (NT).

A Delegacia da Receita Federal em Campinas indeferiu o pedido de ressarcimento, sob o fundamento de que o art. 11 referido não alcança os créditos de insumos utilizados na industrialização de produtos não tributados.

A contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, na qual alegou, em síntese, que admitir como correta a interpretação manifesta pela autoridade fiscal, no sentido de inaplicabilidade da manutenção e utilização do saldo credor de IPI oriundo da aquisição de insumos aplicados em produtos finais não tributados seria ferir, frontalmente, o princípio pétreo da isonomia preservado pela Constituição Brasileira.

Argumentou que se um produto isento tem direito à manutenção do crédito de IPI pago na compra de insumos, o mesmo tratamento deve ser dado aos produtos não tributados.

Acrescentou que a expressão “inclusive” foi posta no texto do artigo 11 da Lei nº 9.779/99 para acobertar todas as possibilidades de aplicação do benefício de manutenção e utilização dos créditos de IPI pagos pelos fabricantes de produtos desonerados, seja qual for a modalidade de desoneração.

Em decisão de fls. 25 a 29, a DRJ em Ribeirão Preto - SP, por unanimidade de votos, indeferir a solicitação, nos termos da ementa transcrita a seguir:

*“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003*

*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”*

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 23 / 07 / 07  
Marilda Cursino de Oliveira  
Mat. Sisppe 81650

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada, às fls. 32 a 113, interpôs Recurso Voluntário tempestivo a este Conselho de Contribuintes, mudando sua linha de argumentação em relação a manifestação de inconformidade.

Parte agora da premissa extraída da doutrina de Amílcar de Araújo Falcão de que imunidade “é uma forma qualificada ou especial de não-incidência” e que o seu produto final tratar-se-ia de um mineral (água mineral) para daí concluir que não se enquadraria no tratamento tributário de “não – tributado”, como defendido em sua manifestação de inconformidade, mas sim, de imunidade, uma vez que esse Instituto albergaria os minerais, *ex vi* § 3º do art. 155 da Carta Magna.

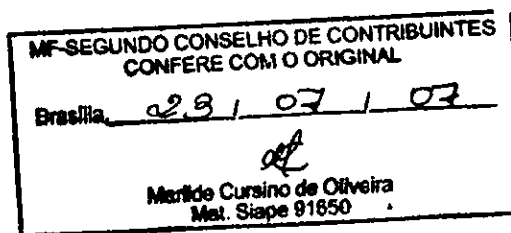
Tece considerações no sentido de demonstrar que a Tabela de Incidência do IPI – TIPI trata todos os casos de imunidade como sendo produtos NT, para depois inquirir por qual motivo os produtos isentos teriam um tratamento na Lei nº 9.779/99 privilegiado em relação aos imunes, uma vez que na prática eles não se diferenciam, ambos sendo formas de desoneração tributária.


Alega descumprimento do princípio constitucional da não-cumulatividade, quando se deixa de conceder o direito ao crédito, advindo de operações anteriores, pois sua intenção seria evitar a tributação em cascata, o que significaria que os institutos da imunidade, isenção, alíquota zero e não tributação nunca poderia interromper essa cadeia de creditamento.

Insurge-se contra a ilegalidade da IN nº 33/99, que em seu § 3º do art. 2º, determina que deverão ser estornados os créditos originários de aquisição de MP, PI e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT).

Por fim, apresenta jurisprudência judicial e administrativa que confirmariam o seu entendimento.

É o Relatório.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 23/07/07  
  
Marilce Cursino de Oliveira  
Mat. Siape 91650

CC02/C03  
Fls. 121

## Voto

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Relator

O recurso voluntário cumpre os requisitos legais necessários para o seu conhecimento.

### INSUMOS UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS (IMUNIDADE OBJETIVA)

A recorrente alega, em síntese, que seu direito teria sido garantido, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779/99. É que o seu produto final estaria resguardado pela imunidade objetiva destinada aos minerais, e se é inconteste que os produtos isentos estariam contemplados pelo novo regramento, por muito mais motivo estariam também inseridos nesse contexto os produtos imunes.

Confesso que o argumento é sedutor, mas não passa disso. Cabe fazermos aqui algumas distinções não vislumbradas pela recorrente.

É indubitoso que nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779/99 somente é facultada a manutenção e a utilização, inclusive mediante ressarcimento, dos créditos decorrentes do IPI pago por insumos entrados a partir de 1º de janeiro de 1999 no estabelecimento industrial ou equiparado, quando destinados à industrialização de produtos tributados pelo imposto, ou melhor, dentro do campo de incidência do IPI, o que também inclui os isentos e os sujeitos à alíquota zero, a teor do art. 10 da Lei nº 9.493/1997. *A priori*, estariam excluídos da regra geral tanto os produtos não-tributados quanto os imunes, pois estes também se enquadrariam pelo regramento positivo do IPI como NT. Essa é a regra geral. Isso porém não significa que a regra geral fica invalidada toda vez que o direito positivo cria uma regra específica, excetuando a regra geral, como é o caso manutenção e utilização, inclusive por meio de ressarcimento, dos créditos oriundos de insumos tributados aplicados em produtos contemplados com a chamada imunidade específica das exportações (art. 153, § 3º, III, da Constituição Federal), que foi positivada da seguinte forma:

#### RIP/2002:

*Art. 176 É admitido o crédito do imposto relativo às MP, PI e ME adquiridos para emprego na industrialização de produtos destinados à exportação para o exterior, saídos com imunidade (Decreto-lei nº 491, de 1969, art. 5º, e Lei nº 8.402, de 1992, arts. 1º, inciso II, e 3º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, §1º)*

Portanto, fica claro que essa exceção à regra geral foi criada pelo direito positivo de forma a incentivar as exportações e que, obviamente, deve ser perpetuada pela nova sistemática de aproveitamento de créditos inaugurada pelo art. 11 da Lei nº 9.779/99.

Quanto à imunidade objetiva dos impostos (art. 155, § 3º, da Constituição Federal), como é o caso dos produtos comercializados pela recorrente (minerais), o regramento positivo não destinou a mesma sorte, o que implica dizer que não se pode fazer o paralelo efetuado pela recorrente no sentido de equiparar a imunidade específica das exportações com a imunidade objetiva dos impostos, utilizando-se simplesmente do termo genérico "imunidade".

Assim, se um produto qualquer for exportado, em virtude da imunidade específica das exportações, estatuída nos termos do art. 153, § 3º, III; da CF, os insumos tributados nele empregados permite o aproveitamento dos créditos respectivos; por outro lado, se um produto NT for vendido, só podemos falar de aproveitamento de créditos relativo aos insumos nele empregados caso o mesmo se enquadre na imunidade específica das exportações, não pelo simples fato de ser imune, mas por essa espécie de imunidade ter sido a única a ser contemplada no direito positivo com a manutenção e utilização dos créditos que lhe dizem respeito.

Pode-se ainda objetar que a IN SRF nº 33, de 04 de Março de 1999, fez referência à inclusão dos créditos aplicados em produtos imunes, para efeito de ressarcimento de que trata o art. 11 da Lei nº 9.779/99.

Eis o teor do referido ato infralegal:

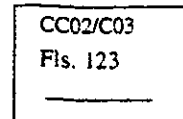
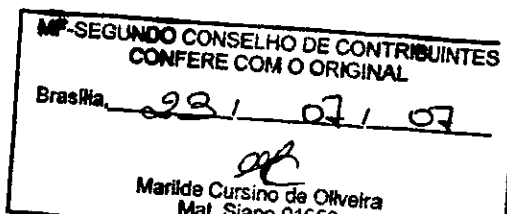
*Art. 2º Os créditos do IPI relativos a matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), adquiridos para emprego nos produtos industrializados, serão registrados na escrita fiscal, respeitado o prazo do art. 347 do RIPI:*

*§ 3º Deverão ser estornados os créditos originários de aquisição de MP, PI e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT).*

*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.(grifei)*

Porém, a leitura que se deve fazer do art. 4º da IN SRF nº 33/99 não pode ser dissociada de sua matriz legal (art. 11 da Lei nº 9.779/99), do seu § 3º que também comanda o estorno dos créditos originários de aquisição de MP, PI e ME, quando destinados à fabricação de produtos NT e do ordenamento jurídico como um todo, ou seja, uma interpretação sistemática, no caso, se faz mister, esclarecendo ou dissolvendo possível antinomia existente no sistema. Na verdade, como se sabe, esse novo regramento, longe de dar maior concretude ao princípio da não-cumulatividade, apenas inovou na ampliação das hipóteses de utilização e de compensação dos créditos decorrentes de créditos incentivados previstos na legislação tributária em casos tais que a legislação anterior não permitia, perdendo o sentido a distinção anteriormente existente entre créditos básicos e créditos incentivados, uma vez que foi concedida autorização para se utilizar de quaisquer desses créditos quando provenientes da aquisição tributada de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem e aplicados na industrialização apenas, sublinhe-se: de produtos tributados, isentos ou tributados à alíquota zero, e é claro, como já se colocou alhures, das situações existentes anteriormente enquadradas como incentivos fiscais, como é o caso dos créditos oriundos de insumos aplicados em produtos que gozem da imunidade constitucionalmente prevista nas exportações.

Dessa forma, fica clara qual foi a intenção da IN nº 33/99 ao incluir ao expressão "imune" na redação original fornecida pela indigitada Lei: apenas explicitar que não havia sido revogado o direito ao crédito para os casos dos produtos que gozassem de imunidade constitucionalmente prevista nas exportações e não, estender sem base legal para



todos os casos de produtos NT que por acaso gozem de imunidade objetiva, tais como: energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País, livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Em boa hora, então, veio o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5, de 17 de abril de 2006, dispondo no mesmo sentido do presente voto:

*Art. 2º O disposto no art. 11 da Lei nº 9.779, de 11 de janeiro de 1999, no art. 5º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969, e no art. 4º 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. 5º do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 - Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Ripi).*

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

Uma vez ultrapassado essa prejudicial de mérito, ficando demonstrado que o caso que se cuida trata-se na verdade de supostos créditos oriundos de insumos aplicados em produtos NT e não produtos com imunidade relativa às exportações, enfrentemos então a vedação relativa a essa situação específica.

### INSUMOS UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS

A princípio esclareça-se que há um dado extremamente importante a respeito dessa matéria: a legislação expressa e literalmente veda a utilização dos créditos na hipótese em questão, comandando a anulação do crédito mediante estorno na escrituração fiscal, conforme dispositivos que abaixo se transcrevem. A matéria foi tratada no bojo da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, mais especificamente no § 3º do artigo 25, com a redação dada pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.136, de 7 de dezembro de 1970 e posteriormente modificada pelo artigo 12 da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989:

*Art. 25. (.....)*

*§ 3º. O Regulamento disporá sobre a anulação do crédito ou o restabelecimento do débito correspondente ao imposto deduzido, nos casos em que os produtos adquiridos saíam do estabelecimento com isenção do tributo ou os resultantes da industrialização estejam sujeitos à alíquota zero, não estejam tributados ou gozem de isenção, ainda que esta seja decorrente de uma operação no mercado interno*

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília 23 / 07 / 07  
Maride Cursino de Oliveira  
Mat. SIAPE 91650

CC02/C03  
Fls. 124

*equiparada a exportação, ressalvados os casos expressamente contemplados em lei.*

Lembrando que a Lei nº 4.502/64 é matriz legal do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, o RIPI/82 (Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982), no uso da competência que o dispositivo supra transcrito lhe concedeu, assim tratou do tema <sup>1</sup>:

*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:*

*a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos isentos, não tributados ou que tenham suas alíquotas reduzidas a zero, respeitadas as ressalvas admitidas;*

*(.....)*

### **Princípio da Não-cumulatividade e sua relação com o art. 11 da Lei nº 9.779/99**

É também comum se raciocinar que o princípio da não-cumulatividade está focado sempre no aproveitamento de créditos. Atente-se que a Constituição não se referiu unicamente ao aproveitamento dos créditos, mas associou-se créditos a débitos. Por que? Ora, porque o que a Carta Magna pretende é que não haja cumulação de impostos (débitos) cobrados nas etapas anteriores. Isso é o que importa. O princípio da não-cumulatividade, está ligado, salvo norma expressa em sentido contrário, ao trato sucessivo das operações de entrada e saída que, realizadas com os insumos tributados e o produto com eles industrializado, compõem o ciclo tributário. Ela não está preocupada se o imposto é monofásico ou plurifásico, por exemplo, ou que os créditos sempre devem existir ou serem sempre aproveitados. Mas, sim, em sendo plurifásico o Tributo, como é o caso do IPI e do ICMS, que não se cobre imposto novamente sobre base de cálculo já gravada em fase anterior. Esse é o verdadeiro foco. Assim, discordo totalmente de quem a simplifica a regra-matriz de aproveitamento de créditos, dotando-lhe de uma autonomia tal que desconsidera a vinculação feita pela Constituição atrelando o aproveitamento dos créditos aos respectivos débitos ocorridos em cada operação. Nada mais equivocado. A regra é mais complexa. A realidade aqui é mais complexa.

Na verdade, não foi à toa que a Carta Magna se utilizou da expressão “em cada operação”. O princípio da não-cumulatividade do IPI é um enunciado constitucional expresso, no sentido de que é dado ao sujeito passivo desse imposto o direito de abater em cada operação os valores apurados nas operações anteriores. Ora, se não tem o débito vinculado ao respectivo crédito, não há o que se abater. Não houve cumulação de impostos!

Dessa forma, esse novo regramento introduzido pelo art. 11 da Lei nº 9.779/99, longe de dar maior concretude ao princípio da não-cumulatividade, apenas inovou na ampliação das hipóteses de utilização e de compensação dos créditos decorrentes de créditos incentivados previstos na legislação tributária em casos tais que a legislação anterior não permitia, passando-se a conceder autorização para se utilizar de quaisquer desses créditos quando provenientes da aquisição tributada de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem e aplicados na industrialização apenas, sublinhe-se: de produtos tributados, isentos ou tributados à alíquota zero.

<sup>1</sup> Artigo 174, inciso I, alínea “a” do RIPI/98 (Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998).



Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2007

*Antonio Bezerra Neto*  
ANTONIO BEZERRA NETO

