



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 18 / 06 / 2005  
*Handam*  
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10640.004687/99-11  
Recurso nº : 114.198  
Acórdão nº : 202-15.815

Recorrente : M & M SCHIAVON INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG

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, produtos intermediários e materiais de embalagem. Não havendo exação de IPI nas aquisições desses insumos, por serem eles tributados à alíquota zero, não há valor algum a ser creditado.

**Recurso negado.**

MIN. DA FAZENDA - 2º CC  
CONFERE COM O ORIGINAL  
BRASÍLIA 23 / 06 / 04  
*Handam*  
VISTO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**M & M SCHIAVON INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**

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

Sala das Sessões, em 16 de setembro de 2004

*Henrique Pinheiro Torres*  
Henrique Pinheiro Torres  
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Gustavo Kelly Alencar, Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski, Jorge Freire, Nayra Bastos Manatta, Adriene Maria de Miranda (Suplente) e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.  
Ausente o Conselheiro Raimar da Silva Aguiar.  
cl/opr



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC	
CONFER	O ORIGINAL
BRASILIA 23	M 04
- Bianca	
VISTO	

2º CC-MF  
FL.

Processo nº : 10640.004687/99-11

Recurso nº : 114.198

Acórdão nº : 202-15.815

Recorrente : M & M SCHIAVON INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

## RELATÓRIO

Por bem relatar o processo em tela, transcrevo o Relatório da Decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora/MG, fls. 771/780:

*"Trata o presente processo de indeferimento de pedido de compensação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI formalizado pela empresa em epígrafe, a qual pleiteia o reconhecimento do valor de R\$ 117.166,43 (cento e dezessete mil, cento e sessenta e seis reais e quarenta e três centavos) atualizado monetariamente nos moldes do § 3º do art. 66 da Lei 8.383/91, a título de crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados pelas aquisições de matérias-primas isentas, não tributadas ou de alíquota reduzida a zero, referentes ao período de janeiro de 1993 a março de 1997, na compensação de débitos supervenientes de impostos federais.*

*De acordo com o Despacho Decisório emanado pela Seção de Tributação da Delegacia da Receita Federal de Juiz de Fora, às fls. 743/746, a autoridade fiscal, após ressaltar e comentar sobre os dispositivos legais que estabelecem e normatizam o princípio da não-cumulatividade do Imposto sobre Produtos Industrializados, conclui pelo indeferimento arguindo que "o direito ao crédito do IPI relativo às aquisições de matérias-primas (produtos entrados no estabelecimento industrial) está condicionado à efetiva incidência do tributo e, por consequência, o seu lançamento no documento fiscal respectivo. Se tais aquisições são efetuadas, relativamente ao IPI, com isenção, não incidência ou tributadas com alíquota reduzida a 0%, não há que se falar em imposto, cobrado ou pago, pelo adquirente, não sendo cabível, portanto o direito ao crédito do IPI que não foi exigido do adquirente. Não sendo cabível o direito ao crédito do IPI nas citadas aquisições, não há que se falar também em compensação daqueles créditos com os débitos supervenientes da interessada, por força do artigo 66 da Lei 8.383/91."*

*Em sua defesa, apresentada tempestivamente, às fls. 749/768, a recorrente argumenta que houve subversão do fundamento básico do IPI, no despacho decisório da SASIT, no sentido de a autoridade fiscal considerar que aquilo que não foi cobrado e, por consequência não pago, é razão suficiente para se afastar do princípio da não-cumulatividade. Segundo o seu entendimento, fundado nos votos proferidos pelos Ministros Nelson Jobim e Maurício Corrêa em decisão de questão análoga pelo STF, "não se trata apenas de buscar a correta aplicação do princípio da não-cumulatividade, porém, antes, afastar-se a incidência de mero diferimento, aplicando-se, de forma gravosa, imposto não-cumulativo, integralmente sobre o preço do valor total agregado, ignorando-se o quanto representa o insumo isento ou reduzido à alíquota zero,*

//



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 23/11/04
<i>Stanca</i>
VISTO

2º CC-MF FI.
-----------------

Processo nº : 10640.004687/99-11

Recurso nº : 114.198

Acórdão nº : 202-15.815

*no cômputo final do produto industrializado." Cita as Instruções Normativas n.ºs. 21 e 73/1997 como normas que regulamentaram a compensação via administrativa, reconhecendo o direito ao crédito decorrente de estímulos fiscais na área do IPI, inclusive os relativos a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos imunes, isentos e tributados à alíquota zero.*

*A mais, acrescenta que "o não aproveitamento do crédito excluído pela isenção, não incidência ou alíquota zero, implicaria em tributar o valor integral do produto, tornando ineficaz a isenção ou não-incidência fiscal concedida violando o princípio básico do IPI, qual seja, impedir-se a incidência do imposto sobre o valor total das agregações em acúmulo, sendo certo que ele incide tão apenas sobre cada valor agregado." (.....) "O recolhimento praticado por força da exigência da incorreta interpretação do artigo 153, § 3º, II da Constituição Federal, é, sem sombra de dúvidas, propriedade da Recorrente, que dela pode se utilizar, sem ter que assistir os desrespeitos praticados pela Administração Federal, que culminam por devolver ao poder judiciário, matéria já decidida e suplantada." (....) "Não deverá, portanto, essa Delegacia de Julgamento, manter a decisão administrativa de denegação ao direito da compensação, sob a correta ótica do mais adequado entendimento sobre a utilização do artigo 66 da Lei 8.383/91, e diante da decisão do Supremo Tribunal Federal, apresentada em anexo, que, enfaticamente, afirma não haver agressão à dicção do artigo 153, § 3º, II da Constituição Federal. Se mais não fosse, o Decreto nº 2.436, de 10 de outubro de 1997, restaria inócuo (...)"*

*Por fim, pede que seja declarado válido e pertinente o processo de compensação administrativa, protocolizado sob o nº 10.640.004687/99-11; haja reconhecimento do direito aos créditos decorrentes das operações realizadas com insumos isentos ou reduzidos à alíquota zero; e declaração de ilegalidade do despacho decisório de nº 10640.565/99."*

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora – MG sintetizou o entendimento adotado (Decisão DRJ/JFA nº 221, 15 de fevereiro de 2000) na seguinte ementa:

*Assunto: Normas de Administração Tributária*

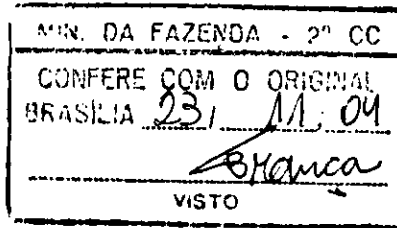
*Período de apuração: 01/01/1993 a 20/03/1997*

*Ementa: JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA. Descabe ao julgamento administrativo apreciar questões de ordem constitucional ou doutrinária, mas tão-somente aplicar o direito tributário positivo, desde que pautado no entendimento da Secretaria da Receita Federal, e enquanto não declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.*

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10640.004687/99-11  
Recurso nº : 114.198  
Acórdão nº : 202-15.815

*Período de apuração: 01/01/1993 a 20/03/1997*

*Ementa: CRÉDITOS. CRÉDITOS BÁSICOS. Nos termos da própria Constituição, a não-cumulatividade é exercida pelo aproveitamento do montante cobrado na operação anterior, ou seja, do imposto incidente e pago sobre insumos adquiridos, o que não ocorre quando tais insumos são desonerados do tributo.*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Período de apuração: 01/01/1993 a 20/03/1997*

*Ementa: COMPENSAÇÃO. Incabível a compensação, ausente de respaldo judicial, de créditos de IPI decorrentes de operações realizadas com insumos isentos, não tributados ou reduzidos à alíquota zero, antes do nascimento do crédito líquido e certo para tal.*

*SOLICITAÇÃO INDEFERIDA".*

Não conformada com a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, a contribuinte recorreu a este Conselho, fls. 783/799, repetindo as solicitações apresentadas na peça impugnatória.

É o relatório.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10640.004687/99-11  
Recurso nº : 114.198  
Acórdão nº : 202-15.815

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 23/ M 04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR HENRIQUE PINHEIRO TORRES

O recurso merece ser conhecido por ser tempestivo e atender aos demais pressupostos de admissibilidade previstos no Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes.

A solução da presente lide cinge-se, basicamente, em determinar se os estabelecimentos contribuintes de IPI têm direito ao ressarcimento de créditos desse tributo referente à aquisição de matéria-prima tributada à alíquota zero. A controvérsia tem como “pano de fundo” a interpretação do princípio constitucional da não-cumulatividade do imposto.

Antes de iniciar o debate, faz-se necessário esclarecer que, muito embora a decisão recorrida e as peças de defesa façam alusão à aquisição de matéria-prima isenta, não tributada ou tributada à alíquota zero, as notas fiscais acostadas aos autos, quando emitidas por contribuintes do imposto, referem-se a produtos tributada à alíquota zero. Daí, limitar-se o litígio à controvérsia sobre o direito ao ressarcimento de créditos de IPI nas hipóteses de aquisição de matéria-prima tributada à alíquota zero.

Feito o esclarecimento, passa-se, de imediato, ao mérito do litígio.

A não-cumulatividade do IPI nada mais é do que o direito de os contribuintes abaterem do imposto devido nas saídas dos produtos do estabelecimento industrial o valor do IPI que incidira na operação anterior, isto é, o direito de compensar o imposto que lhe foi cobrado na aquisição dos insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) com o tributo referente aos fatos geradores decorrentes das saídas de produtos tributados de seu estabelecimento.

A Constituição Federal de 1988, reproduzindo o texto da Carta Magna anterior, assegurou aos contribuintes do IPI o direito a creditarem-se do imposto cobrado nas operações antecedentes para abater nas seguintes. Tal princípio está insculpido no art. 153, § 3º, II, nos termos seguintes:

*“Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:*

*I - omissis*

*IV - produtos industrializados;*

*(...)*

*§ 3º O imposto previsto no inciso IV:*

*I - Omissis*

*II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;”* (grifo não constante do original)

Para atender à Constituição, o C.T.N. estabelece, no artigo 49 e parágrafo único, as diretrizes desse princípio, e remete à lei a forma dessa implementação.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10640.004687/99-11  
Recurso nº : 114.198  
Acórdão nº : 202-15.815

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 23/11/04
<i>B. Romão</i>
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

*“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.”*

O legislador ordinário, consoante essas diretrizes, criou o sistema de créditos que, regra geral, confere ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores (o IPI destacado nas Notas Fiscais de aquisição dos produtos entrados em seu estabelecimento) para ser compensado com o que for devido nas operações de saída dos produtos tributados do estabelecimento contribuinte, em um mesmo período de apuração, sendo que, se em determinado período os créditos excederem aos débitos, o excesso será transferido para o período seguinte.

A lógica da não-cumulatividade do IPI, prevista no art. 49 do CTN, e reproduzida no art. 81 do RIPI/82, posteriormente no art. 146 do Decreto nº 2.637/1998, é, pois, compensar do imposto a ser pago na operação de saída do produto tributado do estabelecimento industrial ou equiparado o valor do IPI que fora cobrado relativamente aos produtos nele entrados (na operação anterior). Todavia, até o advento da Lei nº 9.779/99, se os produtos fabricados saíssem não tributados (Produto NT), tributados à alíquota zero, ou gozando de isenção do imposto, como não haveria débito nas saídas, conseqüentemente, não se poderia utilizar os créditos básicos referentes aos insumos, vez não existir imposto a ser compensado. O princípio da não-cumulatividade só se justifica nos casos em que haja débitos e créditos a serem compensados mutuamente.

Essa é a regra trazida pelo artigo 25 da Lei nº 4.502/64, reproduzida pelo art. 82, inc. I, do RIPI/82 e, posteriormente, pelo art. 147, inc. I, do RIPI/1998 c/c art. 174, Inc. I, alínea “a”, do Decreto nº 2.637/1998, a seguir transcrito:

*“Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:*

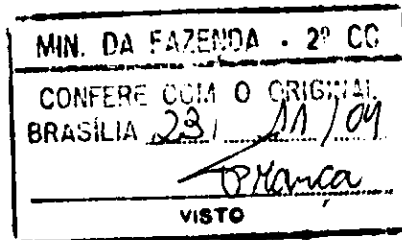
*I- do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto as de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente”.* (grifo não constante do original).

De outro lado, a mesma sistemática vale para os casos em que as entradas foram desoneradas desse imposto, isto é, as aquisições das matérias-primas, dos produtos intermediários ou do material de embalagem não foram onerados pelo IPI, pois não há o que compensar, porquanto o sujeito passivo não arcou com ônus algum.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10640.004687/99-11  
Recurso nº : 114.198  
Acórdão nº : 202-15.815



A premissa básica da não-cumulatividade do IPI reside justamente em se compensar o tributo pago na operação anterior com o devido na operação seguinte. O texto constitucional é taxativo em garantir a compensação do **imposto devido em cada operação com o montante cobrado na anterior**. Ora, se no caso em análise não houve a cobrança do tributo na operação de entrada da matéria-prima em razão de sua tributação a alíquota zero, não há falar-se em direito a crédito, tampouco em não-cumulatividade.

É de notar-se que a tributação do IPI, no que tange à não-cumulatividade, está centrada na sistemática conhecida como “imposto contra imposto” (imposto pago na entrada contra imposto devido a ser pago na saída) e não na denominada “base contra base” (base de cálculo da entrada contra base de cálculo da saída) como pretende a reclamante.

Esta sistemática (base contra base), é adotada, geralmente, em países nos quais a tributação dos produtos industrializados e de seus insumos são onerados pela mesma alíquota, o que, absolutamente, não é o caso do Brasil, onde as alíquotas variam de 0 a 330%.

Havendo coincidência de alíquotas em todo o processo produtivo, a utilização desse sistema de base contra base caracteriza a tributação sobre o valor agregado, pois em cada etapa do processo produtivo a exação fiscal corresponde exatamente à da parcela agregada. Assim, se a alíquota é de 5%, por exemplo, o sujeito passivo terá de recolher o valor correspondente à incidência desse percentual sobre o montante por ele agregado. Isso já não ocorre quando há diferenciação de alíquotas na cadeia produtiva, pois essa diferenciação descaracteriza, por completo, a chamada tributação do valor agregado, vez que a exação efetiva de cada etapa depende da oneração fiscal da antecedente, isto é, quanto maior for a exação do IPI incidente sobre os insumos menor será o ônus efetivo desse tributo sobre o produto deles resultantes. O inverso também é verdadeiro, havendo diferenciação de alíquotas nas várias fases do processo produtivo, quanto menor for a taxa sobre as entradas (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) maior será o ônus fiscal sobre as saídas (produto industrializado). Exemplificando: a fase “a” está sujeita a alíquota de 10% e nela foi agregado \$ 1.000,00. Havendo, portanto, uma exação efetiva de \$ 100,00. Na etapa seguinte, a alíquota é de 5%, e agregou-se, também, \$ 1.000,00. A tributação efetiva dessa fase é de 0%, pois, embora a alíquota do produto seja de 5%, o crédito da fase anterior vai compensar integralmente o valor da correspondente exação e o sujeito passivo não terá nada a recolher. De outro lado, se os produtos da fase “a” forem taxados em 5% e o da “b” em 10%, mantendo-se os valores do exemplo anterior, a tributação efetiva nesta fase, na realidade, é de 15%, como mostrado a seguir. Fase “a”: valor agregado \$ 1.000,00, alíquota 5%, imposto calculado \$ 50,00, crédito \$ 0,00, imposto a recolher \$ 50,00. Fase “b”: valor agregado \$ 1.000,00 alíquota 10%, imposto calculado \$ 200,00, (\$ 2.000 x 10%), crédito \$ 50,00, imposto a recolher \$ 150,00. Tributação efetiva 15% sobre o valor agregado.

Como se pode ver do exemplo acima, o gravame fiscal efetivo em uma fase da cadeia produtiva é inverso ao da anterior. Por conseguinte, nessa sistemática de imposto contra imposto adotada no Brasil, se uma fase for completamente desonerada, em virtude de alíquota zero ou de não tributação pelo IPI (produtos NT na TIPI), o gravame fiscal será deslocado integralmente para a fase seguinte.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 23/11/04
<i>B. H. H. H.</i>
VISTO

2º CC-MF Fl.
-----------------

Processo nº : 10640.004687/99-11  
Recurso nº : 114.198  
Acórdão nº : 202-15.815

Não se alegue que essa sistemática de imposto contra imposto vai de encontro ao princípio da não-cumulatividade, pois este não assegura a equalização da carga tributária ao longo da cadeia produtiva, tampouco confere o direito ao crédito relativo às entradas (operações anteriores) quando estas não são oneradas pelo tributo em virtude de alíquota neutra (zero) ou não ser o produto tributado pelo IPI. Na verdade, o texto constitucional garante tão-somente o direito à compensação do imposto devido em cada operação **com o montante cobrado** nas anteriores, sem guardar qualquer proporção entre o exigido nas diversas fases do processo produtivo.

Assim, com o devido respeito aos que entendem o contrário, o fato de insumos sujeitos à alíquota zero comporem a base de cálculo de um produto tributado à alíquota positiva não confere ao estabelecimento industrial o direito a crédito a eles referente, como se onerados fossem. Até porque, em caso contrário, ter-se-ia que, para estabelecer o *quantum* a ser creditado, atribuir a tais produtos alíquotas diferentes das estabelecidas por lei. Em outras palavras, o aplicador da lei estaria legislando positivamente, usurpando funções do legislador.

Repise-se que a diferenciação generalizada de alíquotas do IPI adotada no Brasil gera a desproporção da carga tributária entre as várias cadeias do processo produtivo, hora se concentrando nos insumos hora se deslocando para o produto elaborado, e o princípio da não-cumulatividade não tem o escopo de anular essa desproporção, até porque, a variação de alíquotas decorre de mandamento constitucional: o princípio da seletividade em função da essencialidade.

Desta forma, a impossibilidade de utilização de créditos relativos a esses produtos tributados não constitui, absolutamente, afronta ou restrição ao princípio da não-cumulatividade do IPI ou a qualquer outro dispositivo constitucional.

Por outro lado, a prevalecer a tese do acórdão recorrido sobre o direito ao crédito de matérias-primas tributadas à alíquota zero, todos os casos em que a alíquota dos insumos for menor do que a do produto final, o crédito deve ser calculado com base na alíquota deste e não na daqueles para manter a tributação efetiva apenas sobre o valor agregado. Acatando-se essa tese, estar-se-á subvertendo toda a base em que o tributo fora assentado desde de sua instituição pela Lei nº 4.502/1964, e criando para a União um passivo incalculável.

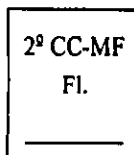
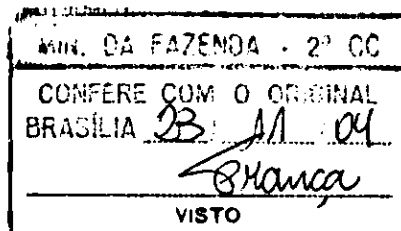
Observe-se ainda que, ao defenderem a tese de que, em respeito ao princípio da não-cumulatividade do imposto, as entradas de insumos não-tributados ou tributados à alíquota zero devem gerar, para seus adquirentes, créditos calculados com base nas alíquotas dos produtos em que tais insumos foram empregados, os seguidores dessa tese, além de transformarem o aplicador da lei em legislador positivo, como dito linhas acima, esqueceram, por completo, que o IPI é regido, também, pelo princípio da seletividade em função da essencialidade, o qual tem por finalidade diminuir o gravame fiscal sobre produtos básicos necessários ao conjunto da sociedade e aumentar a tributação sobre os supérfluos.

Como é de todos sabido, esse princípio é implementado por meio da fixação de alíquotas mais elevadas para os produtos supérfluos e menores para os essenciais. Todavia, a grande maioria dos produtos supérfluos, como são exemplos os cigarros, os perfumes e as



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10640.004687/99-11  
Recurso nº : 114.198  
Acórdão nº : 202-15.815



bebidas, são produzidos a partir de matérias-primas agrícolas ainda não industrializadas, portanto, não tributadas pelo IPI (NT), ou a partir de insumos básicos, largamente utilizados pela população ou utilizados na fabricação de produtos populares, nessas hipóteses, tributados à alíquota zero.

Tanto em um caso, como em outro, por não haver alíquotas positivas, não há como quantificar o valor dos fictícios créditos que os adquirentes desses insumos teriam direito. Para resolver esse imbróglio, os defensores da tese aqui combatida criaram outro ainda maior ao determinarem a aplicação do mesmo percentual de incidência do imposto a que está submetido o produto final às matérias-primas não tributadas ou tributadas à alíquota zero; com isso, feriram de morte o princípio da seletividade ao tributarem às avessas os produtos supérfluos, reduzindo drasticamente ou anulando todo o gravame fiscal.

Para melhor entendimento do aqui exposto, tome-se como exemplo o caso do cigarro de fumo.

A tributação do cigarro de fumo segue as seguintes regras: a alíquota desse produto na TIPI é 330%, mas sua base de cálculo é reduzida a 12,5% do preço de venda a varejo. O valor do imposto devido obtém-se multiplicando a alíquota por essa base de cálculo reduzida. Assim, se 1.000 pacotes de cigarro custam R\$ 2.000,00 no varejo, o valor do IPI devido pelo fabricante é de R\$ 825,00 ( $\$ 2.000,00 \times 12,5\% \times 330\%$ ). Para fabricar os cigarros, a indústria fumageira adquire folha de fumo, seu principal componente, não tributada pelo IPI (NT na TIPI). O industrial dos cigarros nada pagou de IPI por ela, não havendo do que se creditar. Desta feita, a alíquota efetiva dos cigarros é de 41,25% sobre o preço de venda a varejo. Agora, admitindo que o fabricante tem direito a abater do imposto devido o valor do crédito calculado com base na alíquota do produto final; para cada real pago na aquisição de folha de fumo ele teria de crédito R\$ 3,30. Assim, se para confeccionar os 1.000 pacotes, o industrial despendeu 15% das receitas, na compra desse insumo básico, teria ele direito a um crédito de R\$ 990,00 ( $\$ 2.000 \times 15\% \times 330\%$ ). Superior, portanto, ao valor do imposto devido. Com isso, a tributação desse produto supérfluo seria negativa.

O mesmo ocorreria com as bebidas que têm alíquotas de até 130% e as principais matérias-primas são não tributadas (NT). Veja-se a que absurdo chegaríamos: a sociedade inteira custeando a fabricação de produtos a ela tão nocivos.

Por outro lado, havendo conflito aparente entre dois ou mais direitos ou garantias fundamentais, deve o intérprete buscar a harmonização, de modo a evitar o sacrifício de um em relação aos outros. Sobre o tema é o ensinamento de Alexandre de Moraes<sup>1</sup>:

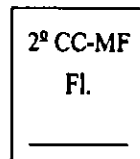
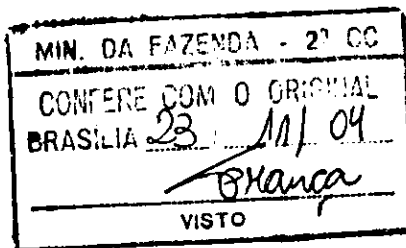
*"(...) quando houver conflito entre dois ou mais direitos ou garantias fundamentais, o intérprete deve utilizar-se do princípio da concordância prática ou harmonização de forma a coordenar e combinar os bens jurídicos em conflito, evitando o sacrifício total de uns em relação aos outros, realizando uma redução proporcional do âmbito de alcance de cada qual*

<sup>1</sup> Moraes, Alexandre de. Direito Constitucional, São Paulo: Atlas, 2000. p. 59



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10640.004687/99-11  
Recurso nº : 114.198  
Acórdão nº : 202-15.815



*(contradição dos princípios), sempre em busca do verdadeiro significado da norma e da harmonia do texto constitucional com sua finalidade precípua.'*

Admitindo-se, para manter o debate, que o princípio da não-cumulatividade confere aos contribuintes de IPI créditos referentes às aquisições de produtos não tributados ou tributados à alíquota zero, o que confrontaria diferenciação de alíquotas previstas no princípio da seletividade, na harmonização desses dois princípios, deve-se, com arrimo nos <sup>2</sup>princípio da razoabilidade e da proporcionalidade, sopesar o direito de o contribuinte reduzir a tributação de produtos supérfluos com o de a Fazenda Pública alavancar a produção de produtos essenciais para a sociedade por meio da redução do gravame fiscal desses produtos e a exasperação daqueles, de tal sorte que não haja a subversão da ordem do Estado Democrático de Direito, em que os direitos individuais são respeitados, mas que a estes se sobrepõe o interesse coletivo.

Demais disso, o entendimento de longa data firmado no Supremo Tribunal Federal deixa bem nítida a diferença de isenção e alíquota zero, conferindo direito a crédito no primeiro caso e negando no segundo. Por bem exemplificar o posicionamento da Excelsa Corte acerca do tema em debate, reproduz-se aqui o voto do Ministro Octávio Gallotti, proferido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 109.047, com o seguinte teor:

*"O Sr. Ministro Octavio Gallotti (Relator): Ao introduzir o princípio da não-cumulatividade no sistema tributário nacional, a emenda Constitucional nº 18/65 teve em vista extinguir o mecanismo de tributação cumulativa ou em cascata que, por incidências repetidas sobre bases de cálculo cada vez mais altas, onerava em demasia o consumidor na sua qualidade de contribuinte indireto do imposto.*

*Nesse sentido, o artigo 21, § 3º, da Carta em vigor, fixou as diretrizes maiores do chamado processo de abatimento, pelo qual o contribuinte, para evitar a superposição dos encargos tributários, tem o direito de abater o imposto já pago com base nos componentes do produto final.*

*A lição de Aliomar Baleeiro, ao interpretar o artigo 49 do CTN, define, nas suas linhas mestras, a sistemática adotada pelo constituinte:*

*"O art. 49, em termos econômicos, manda que na base de cálculo do IPI se deduza do valor do output, isto é, do produto acabado a ser tributado, o quantum do mesmo imposto suportado pelas matérias-primas, que, como input, o industrial empregou para fabricá-lo.*

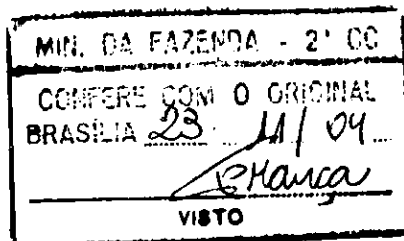
*A tanto equivale calcular o imposto sobre o total, mas deduzir igual imposto pago pelas operações anteriores sobre o mesmo volume de mercadorias. Assim, o IPI incide apenas sobre a diferença a maior ou (valor acrescido) pelo*

<sup>2</sup> Na solução de um conflito aparente de normas, deve o interprete respeitar sempre os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, de tal modo a evitar o sacrifício total de um em relação ao outro.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10640.004687/99-11  
Recurso nº : 114.198  
Acórdão nº : 202-15.815



2ª CC-MF  
Fl.

*contribuinte. Este o objetivo do constituinte a aclarar os aplicadores e julgadores.” (Direito Tributário Brasileiro, 10ª edição, pág. 208).*

*Ora, nos autos em exame, consiste a controvérsia em saber se a Recorrente tem, ou não, direito ao crédito do IPI, referente às embalagens de produtos beneficiados pelo regime de alíquota zero. Na esteira dos pronunciamentos desta Corte, que deram causa à edição da Súmula 576, restou consagrado o entendimento segundo o qual os institutos da isenção e da alíquota zero não se confundem, possuindo características que os diferenciam, a despeito da similitude de efeitos práticos que, em princípio, os assemelha. Tal orientação foi resumida pelo eminente Ministro Relator Bilac Pinto, ao apreciar o R.E 76.284 (in RTJ 70/760), nestes termos:*

*“As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal distinguiram a isenção fiscal da tarifa livre ou 0 (zero), por entender que a figura da isenção tem como pressuposto a existência de uma alíquota positiva e não a tarifa neutra, que corresponda à omissão da alíquota do tributo.*

*Se a isenção equivale à exclusão do crédito fiscal (CTN, art. 97, VI), o seu pressuposto inafastável é o de que exista uma alíquota positiva, que incida sobre a importação da mercadoria.*

*A tarifa (livre ou zero), não podendo dar lugar ao crédito fiscal federal, exclui a possibilidade da incidência da lei de isenção.”*

*É de ver que a circunstância de ser a alíquota igual a zero não significa a ausência do fato gerador, enquanto acontecimento fático capaz de constituir a relação jurídico-tributária, mas sim a falta do elemento de determinação quantitativa do próprio dever tributário. A resultante aritmética da atuação fiscal, ante a irrelevância do fator valorativo que lhe possibilita expressão econômica, importará, portanto, na exoneração integral do contribuinte, uma vez que, nas palavras do Ministro Bilac Pinto, tal regime “não podia dar lugar ao crédito fiscal federal” (pág. 760 in RTJ citada).*

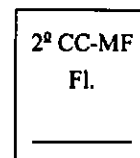
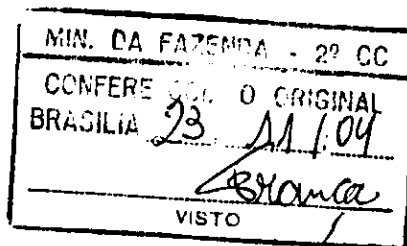
*A doutrina de Paulo de Barros Carvalho não se faz discrepante dessas conclusões, quando afirma, o professor paulista, ser a alíquota zero “uma fórmula inibitória da operatividade funcional da regra-matriz, de tal forma que mesmo acontecendo o fato jurídico-tributário, no nível da concretude real, seus peculiares efeitos não se irradiam, justamente porque a relação obrigacional não se poderá instalar à mingua de objeto». (Curso de Direito Tributário, pág. 307).*

*Ora, se não há lugar para recolhimento do gravame tributário na saída do produto do estabelecimento industrial, não haverá, sem dúvida, possibilidade de o contribuinte trazer a cotejo os seus eventuais créditos, relativos à*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10640.004687/99-11  
Recurso nº : 114.198  
Acórdão nº : 202-15.815



*aquisição das embalagens, para aferir a diferença a maior prevista pelo Código Tributário Nacional no seu artigo 49.*

*Em outras palavras: a não-cumulatividade só tem sentido na fórmula constitucional, à medida em que várias incidências sucessivas, efetivamente mensuráveis, ocorram. É essa a presunção constitucional e também o propósito de sua aplicação. Daí a razão do abatimento, concedido para afastar a sobrecarga tributária do consumidor final. Nesse caso, se não há imposição de ônus na saída do produto, pela absoluta neutralidade dos seus componentes numéricos, via de consequência, não haverá elevação da base de cálculo e, por conseguinte, qualquer diferença a maior a justificar a compensação.*

*Por outro lado, o fato de o creditamento ser assegurado com relação a produtos originariamente isentos não colide com o raciocínio que nega o mesmo benefício nas hipóteses de alíquota zero. Como bem lembrou o eminente Ministro Paulo Távara, do Tribunal Federal de Recursos, em voto mencionado no acórdão recorrido, na isenção "emerge da incidência um valor positivo a cuja percepção o legislador, diretamente, renuncia ou autoriza o administrador a fazê-lo. Na tarifa zero frustra-se a quantificação aritmética da incidência e nada vem à tona para ser excluído." (fls. 57).*

*Por tais razões, entendo que a exegese acolhida pelo Tribunal a quo não afrontou o artigo 21, § 3º, da Constituição e tampouco negou a vigência do dispositivo do Código Tributário, que reproduz a cláusula constitucional.*

*Melhor sorte não assiste ao Recorrente, no que tange à admissibilidade do recurso pela alínea d. No julgamento do Recurso Extraordinário n.º 90.186, trazido a confronto, a matéria em exame versou sobre os efeitos da garantia da não-cumulatividade, em hipótese na qual o legislador (art. 27, § 3º, da Lei n.º 4.502/64) autoriza o creditamento do IPI, no percentual de 50% sobre o valor da matéria-prima, adquirida de vendedor não contribuinte. O benefício fiscal, ali concedido, não se assemelha ao tema decidido pelo acórdão, ora recorrido, porque, o creditamento, em caso de redução, reveste a viabilidade que não se revela possível, quando a alíquota é igual a zero.*

*Por último, cabe ainda mencionar que esta Turma, ao julgar o Recurso Extraordinário n.º 99.825, Relator o eminente Ministro Néri da Silveira, em 22-3-85 (DJ 27-3-85), não conheceu do apelo do contribuinte que pleiteava o crédito do IPI de produto beneficiado pela alíquota zero. Na oportunidade, foi mantido o acórdão do Tribunal Federal de Recursos (AMS 90.385), citado pelo despacho de admissão de fls. 96/97, onde se recusara o crédito de IPI, sob o argumento, aqui renovado, de que não existe diferença alguma, a ser compensada na saída do produto.*

*Diante do exposto, não conheço do Recurso Extraordinário." //*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10640.004687/99-11  
Recurso nº : 114.198  
Acórdão nº : 202-15.815

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 23. 11. 04
<i>Branca</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Como se vê desse voto, a jurisprudência dominante no STF é no sentido de diferenciar produto tributado à alíquota zero de isento e respeitar essa diferenciação na hora de reconhecer direito a creditamento do imposto, negando para o primeiro e estendendo para o segundo.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 16 de setembro de 2004

  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES