



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10935.000042/2003-12
Recurso nº : 137.680
Acórdão nº : 204-02.650

MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 25/07/07
Rubrica

Recorrente : FEMENE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA.
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 11/07/07
Maria Luzim Novais
Mat. Supl. 41641

IPI. CRÉDITOS BÁSICOS. RESSARCIMENTO. INSUMOS ALÍQUOTA ZERO. O direito ao aproveitamento dos créditos de IPI, bem como do saldo credor decorrentes da entrada de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na industrialização de produtos tributados está condicionado ao destaque do IPI nas notas fiscais relativas as operações de aquisição desses insumos.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FEMENE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA.

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

Sala das Sessões, em 19 de julho de 2007.

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Nayra Bastos Manatta
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Júlio César Alves Ramos, Leonardo Siade Manzan e Airton Adelar Hack.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10935.000042/2003-12
Recurso nº : 137.680
Acórdão nº : 204-02.650

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília. 11 / 09 / 07
Maria Luízilar Novais
Mat. Stufe 91641

2º CC-MF
Fl.

Recorrente : FEMENE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito do IPI relativo ao primeiro trimestre de 1997, no qual se pleiteia o creditamento de insumos tributados à alíquota zero e a atualização monetária destes créditos pela taxa Selic.

A DRF de origem indeferiu o pleito sob o argumento de que não geram créditos do IPI os insumos tributados à alíquota zero.

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade alegando em sua defesa, em síntese:

1. o objetivo do legislador ao tributar os produtos em questão à alíquota zero é desonerar o preço final do produto e tal desoneração não prevalece caso não seja possível utilizar-se do ressarcimento do IPI;
2. cita jurisprudência do STF, doutrina e pugna pela aplicação do princípio constitucional da não cumulatividade do IPI;
3. correção dos créditos nos termos da Lei nº 9250/95;

A DRJ em Porto Alegre - RS manteve o indeferimento do pedido sob os mesmos argumentos constantes do Despacho Decisório.

A contribuinte apresentou, tempestivamente, Recurso Voluntário, alegando em sua defesa as mesmas razões apresentadas na inicial.

É o relatório.

134



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	11 / 09 / 07
 Maria Luzimar Novais Mat. Sign. 91641	

2ª CC-MF Fl.

Processo nº : 10935.000042/2003-12
 Recurso nº : 137.680
 Acórdão nº : 204-02.650

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
NAYRA BASTOS MANATTA

O recurso encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis merecendo ser apreciado.

A questão tratada nos autos diz respeito unicamente ao direito ao ressarcimento de IPI referente a aquisição de insumos tributados à alíquota zero. Esta questão foi brilhantemente enfrentada pelo Conselheiro Henrique Pinheiro Torres quando do julgamento do RV 133488, que trata não só de insumos tributados à alíquota zero, mas também de isentos e não tributados. Todavia, adotarei as razões contidas no referido voto, no que tange às aquisições de insumos tributados à alíquota zero como minhas as razões de decidir:

Para este julgador, é irrelevante se os créditos pretendidos pela reclamante referem-se à aquisição de produtos isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero, pois, em qualquer dessas hipóteses o creditamento não é permitido.

O IPI, por determinação constitucional é tributo não cumulativo, compensando-se o imposto devido em cada operação com o cobrado nas anteriores. Para atender esse mandamento constitucional, o legislador ordinário criou o sistema de créditos que permite os estabelecimentos industriais e o que lhes são equiparados fazer o encontro entre os débitos pertinentes às saídas de produtos industrializados do estabelecimento com o imposto pago nas entradas dos insumos utilizados na fabricação de tais produtos. Há, ainda, previsão legal para que os contribuintes apropriem-se a título de crédito do IPI de outros valores não relacionados à entrada de insumos, mas em qualquer caso, por tratar-se de exceção à regra geral, a legislação do imposto elenca numerus clausus as hipóteses permitidas.

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, inc. II, verbis:

Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:

I - omissis

IV - produtos industrializados;

(...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - Omissis



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10935.000042/2003-12
Recurso nº : 137.680
Acórdão nº : 204-02.650

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília: 11 / 09 / 07
Maria Luza Bar Novais
Mat. Sign. 91611

2ª CC-MF
Fl.

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.

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 RPI/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 RPI/82 e, posteriormente, pelo art. 147, inc. I, do RPI/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.

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10935.000042/2003-12
Recurso nº : 137.680
Acórdão nº : 204-02.650

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 11/09/07
Maria Luzimar Novais
Mec. Supl. 916-11

2ª CC-MF
Fl.

cobrança do tributo na operação de entrada da matéria-prima em razão de sua tributação à 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 à 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, de isenção ou de não tributação pelo IPI (produtos NT na TIPI), o gravame fiscal será deslocado integralmente para a fase seguinte.

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

134



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n^o : 10935.000042/2003-12
Recurso n^o : 137.680
Acórdão n^o : 204-02.650

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 11 / 09 / 07
Maria Luzimar Novais
Mat. Sínge 911.11

2^o CC-MF
Fl.

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, isentos ou não tributados (NT) 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, nos casos de alíquota zero ou NT, 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, isentos ou NT, 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 n^o 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 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 embroglio, os defensores da tese aqui combatida criaram outro ainda maior ao determinarem a aplicação do mesmo percentual de incidência do

M. J. 6



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10935.000042/2003-12
Recurso nº : 137.680
Acórdão nº : 204-02.650

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COMO ORIGINAL

Brasília 11/09/07

Maria Luzimar Novais
M.E. Suplente

2º CC-MF
Fl.

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 às 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 ($\$ 2.000,00 \times 15\% \times 330\%$). 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 maestral o ensinamento de Alexandre de Moraes¹:

(...) 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 (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 ²princípio 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

¹ Moraes, Alexandre de. Direito Constitucional, São Paulo: Atlas, 2000. p. 59

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

139
7



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10935.000042/2003-12
Recurso nº : 137.680
Acórdão nº : 204-02.650

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 11, 09, 07 Maria Luzimar Novais Mat. Sige 91641

2º CC-MF Fl. _____

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.

Por derradeiro, deve-se observar que às instâncias administrativas não é dado conhecer de questões acerca de inconstitucionalidades de lei ou ou ilegalidades de atos normativos, pois tais matérias transbordam a competência dos colegiados não jurisdicionais. Diante disso, não cabe aqui discutir sobre eventual vício das normas aplicadas ao caso em exame.

Diante do exposto, é de se negar o creditamento de IPI nas aquisições de insumos tributados à alíquota zero, isento ou não tributados (TIPI - NT).

Quanto à correção monetária dos créditos não há de ser apreciada tal matéria face à inexistência do direito creditório.

Frente ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 19 de julho de 2007.

NAYRA BASTOS MANATTA