

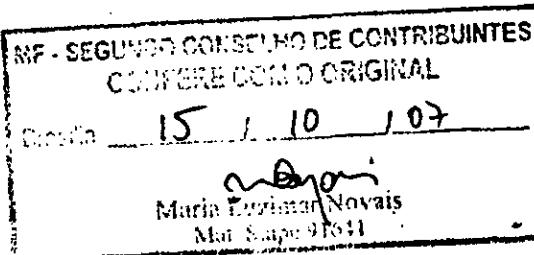
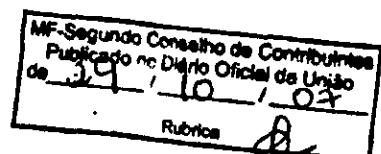


Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
FI.

Processo nº : 13601.000544/2003-03  
Recurso nº : 130.320  
Acórdão nº : 204-02.404

Recorrente : CODEME ENGENHARIA S/A  
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG



**IPI. CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DESONERADAS DO IMPOSTO, DESTINADAS AO ATIVO PERMANENTE E AO USO E CONSUMO.** 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 isentos, tributados à alíquota zero, ou não estarem dentro do campo de incidência do imposto, não há valor algum a ser creditado. O aproveitamento de créditos referentes às aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado é expressamente vedado pela legislação do imposto. Os materiais que não integram fisicamente o produto final fabricado pelo estabelecimento industrial só geram crédito de IPI se forem consumidos ou sofrerem desgastes em contato físico direto com esse produto.

**TAXA SELIC.** O pedido de incidência da taxa Selic sobre créditos solicitados em resarcimento é acessório ao principal e segue-lhe a mesma sorte, o indeferimento deste implica no daquele.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CODEME ENGENHARIA S/A

**ACORDAM** os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Os Conselheiros Rodrigo Bernardes de Carvalho, Leonardo Siade Manzan e Airton Adelar Haek votaram pelas conclusões.

Sala das Sessões, em 27 de abril de 2007.

*Henrique Pinheiro Torres*  
Henrique Pinheiro Torres  
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Nayra Bastos Manatta, Júlio César Alves Ramos e Flávio de Sá Munhoz..



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERIR COM O ORIGINAL

2º CC-MF  
FL

Processo nº : 13601.000544/2003-03  
Recurso nº : 130.320  
Acórdão nº : 204-02.404

Ordem 15 1 10 102

*anjo*  
Maria Luzia Novais  
Mat. Siape 91431

Recorrente : CODEME ENGENHARIA S/A

## RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adoto e transcrevo o Relatório da Delegacia da Receita Federal de Julgamento:

*Trata o presente processo de pedido de ressarcimento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, formalizado em 25/07/2003 pela empresa em epígrafe, onde se pleiteia o reconhecimento do valor de R\$ 38.150,71 (fl. 01), correspondente ao montante total, atualizado monetariamente nos moldes do artigo 39, § 4º da Lei nº 9.250/95, de créditos do imposto decorrentes da aquisição, no quarto trimestre de 2001, de insumos isentos, não tributados ou de alíquota reduzida a zero e de compras para comercialização e de bens para o ativo fixo e material de uso e consumo, sob a fundamentação do art. 153, inciso IV e §3º, inciso II, da Constituição Federal de 1988 (CF/88), para utilização na compensação de futuros débitos e contribuições federais.*

*Expendeu a requerente o arrazoado de fls. 02/23, com cálculo do valor pleiteado nos demonstrativos de fls. 41/50.*

*Foram anexadas às fls. 52/60 cópias do Livro Registro de Apuração do IPI – Mod. 8, escriturado por decêndio, onde constam os valores objeto do presente pedido de ressarcimento, lançados na coluna Operações sem Crédito de Imposto / Isenções ou Não Tributadas.*

*Na análise do pleito pela Seção de Orientação e Análise Tributária da Delegacia da Receita Federal em Contagem, a autoridade fiscal indeferiu a solicitação por meio do Despacho Decisório de fls. 131/133, sob o argumento de ausência de amparo legal, assinalando que:*

*"Em análise do pedido constatamos que se trata de apropriação de crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos e/ou tributados à alíquota zero, referente ao 3º trimestre de 1998, não estando, portanto, contemplado pelo disposto na IN SRF 33/1999 que dispõe ser insumos adquiridos a partir de 01/01/1999. Além do mais, mesmo que a referida IN SRF 33/1999, nada dissesse a respeito de datas, ainda assim não caberia o ressarcimento, vez que a legislação do referido imposto não contempla apropriação de crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos e/ou tributados a alíquota zero, conforme pode-se observar das hipóteses elencadas nos artigos 147 e 148 do RIPI/1998, Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998, repetidos nos artigos 164 e 165 do RIPI/2002, Decreto 4.544, de 26 de dezembro de 2002, tendo em vista que são mera reprodução dos artigos 25 da Lei 4.502, de 1964, e 6º de Decreto-Lei nº 400, de 1968. Dentre elas, não se encontram as aquisições de insumos em que não houve a cobrança de imposto".*

*Irresignada com a decisão administrativa de cujo teor teve ciência em 04/12/03, por via postal, conforme carimbo apostado ao aviso de recebimento juntado por cópia à fl. 156, a requerente, por meio de preposto legal, apresentou, em 18/12/2003, a manifestação de inconformidade de fls. 136/155, na qual, em síntese:*

*- informa que em razão das disposições contidas nos artigos 100, inciso I, alínea "a" do Decreto 87.987/82, e 174, inciso I, alínea "a" do Decreto nº 2.637/1998, a empresa está obrigada ao estorno dos créditos do IPI nas aquisições de insumos isentos ou tributados à alíquota zero anteriores a janeiro de 1999, bem como nas compras de bens para o ativo permanente e material de uso e consumo e, em razão disso, não pode aproveitar integralmente os créditos a que tem direito, como lhe é concedido incondicionalmente pelo artigo 153, inciso IV e § 3º, inciso II da Constituição Federal;*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13601.000544/2003-03  
Recurso nº : 130.320  
Acórdão nº : 204-02.404

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERIDA COM O ORIGINAL

DATA: 15 / 10 / 07

*Ono*  
Maria Lúcia F. Novais  
Mat. Supt 91631

2º CC-MF  
Fl.

- sustenta a possibilidade de utilização de tais créditos em razão do decidido pelo Supremo Tribunal Federal, no sentido de que as entradas isentas geram crédito de IPI, sob pena de violação do artigo 153, inciso IV, § 3º, inciso II, da Constituição, acrescentando que "se considerarmos que a própria Constituição Federal em seu artigo 153, § 3º, inciso II, estabeleceu, sem restrições, a aplicação da técnica da não-cumulatividade à incidência do IPI, é fácil concluir que a norma infraconstitucional não pode alterar o referido comando, limitando, no tempo, por exemplo, aquela característica peculiar dos impostos indiretos, sob pena de grave violação à Magna Carta". (negrito original)
- alega que "a decisão recorrida revela que os fundamentos apresentados pela requerente não foram apreciados pela autoridade julgadora da primeira instância, justamente porque o contribuinte, neste caso concreto, requereu a manutenção e o aproveitamento de créditos do IPI gerados na aquisição de insumos isentos, empregados na composição de seus produtos" embasado em decisão do Supremo Tribunal Federal; (negrito original)
- afirma que o artigo 11 da Lei 9.779/99 reconhece o direito de crédito quando ocorra aquisição de insumos isentos, "independentemente do destino e da denominação dada aos insumos utilizados (ativo permanente, material de uso e consumo, componentes do produto final, matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem)" e que a citada Lei "é norma meramente interpretativa, que veio para regular a aplicação da técnica da não-cumulatividade" e, portanto, "pode alcançar operações anteriores à sua edição", conforme disposição contida no artigo 106, inciso I, do CTN; (negrito original)
- deduz que o direito de aproveitamento dos créditos de IPI decorre do comando constitucional da não-cumulatividade do imposto, definitivamente interpretado pela Lei 9.779/99, e, portanto, "tem o direito indiscutível de rever todas as suas operações industriais, ou a elas equiparadas, para recuperar todos os créditos que deixaram de ser aproveitados por determinação regulamentar".
- manifestou que pretende utilizar seus créditos para compensar futuros débitos e contribuições federais, com amparo nos artigos 21 da IN 210/2002 e 74 da Lei 9.430/96;
- afirma que os créditos relativos ao IPI devem ser corrigidos na forma prescrita no artigo 39, § 4º, da Lei 9.250/95;
- conclui, afirmando que tem direito de obter o ressarcimento, sob a forma de compensação, em cumprimento à técnica da não-cumulatividade consagrada no artigo 153, inciso IV e § 3º, inciso II da Constituição Federal;
- Por fim, requer:
- a anulação integral da decisão impugnada;
  - o deferimento do ressarcimento dos valores relativos aos créditos de IPI oriundos de operações de aquisição de insumos isentos de qualquer natureza;
  - a correção pela taxa Selic;
  - a compensação com futuros débitos de tributos e contribuições federais.

Decidindo o feito, os membros da Delegacia da Receita Federal indeferiram a manifestação de inconformidade, por meio da decisão que recebeu a seguinte ementa:

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/10/2001 a 31/12/2001*

*Ementa: CRÉDITOS BÁSICOS.*

*Nos termos da própria Constituição Federal de 1988, a não-cumulatividade é exercida pelo aproveitamento do montante cobrado na operação anterior, ou seja, do imposto*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2.º CONSelho DE CONTRIBUINTES  
COMITÊ DE ORIGINAIS

15 / 10 / 07

2º CC-MF  
FL

Processo nº : 13601.000544/2003-03  
Recurso nº : 130.320  
Acórdão nº : 204-02.404

*incidente e pago sobre insumos adquiridos, o que não ocorre quando tais insumos são desonerados do tributo.*

*Assunto: Normas de Administração Tributária*

*Período de apuração: 01/10/2001 a 31/12/2001*

*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 de Receita Federal, e, enquanto não declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.*

*Solicitação Indeferida.*

Não conformada com a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, a contribuinte recorreu a este Conselho, para tanto, apresentou os mesmos argumentos expedidos na peça apresentada ao órgão julgador de primeira instância.

É o relatório. /



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13601.000544/2003-03  
Recurso nº : 130.320  
Acórdão nº : 204-02.404

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERENCIA DO ORIGINAL	
Decreto	15 / 10 / 07
Assinatura: Maria Lúcia de Oliveira Matr. N.º 21001	

2º CC-MF  
Fl.

**VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR**  
**HENRIQUE PINHEIRO TORRES**

A teor do relatado, versa o presente processo sobre pedido de ressarcimento de créditos básicos de IPI referentes às aquisições de insumos tributados à alíquota zero, isentos ou não tributados (NT), de bens destinados ao ativo permanente e ao consumo.

Compulsando os autos, verifica-se que a requerente não discriminou em suas planilhas de cálculos quais valores referem-se à aquisição de produtos isentos, tributados à alíquota zero ou não tributados (NT). Todavia, 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 (materia-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*

*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.*



Processo nº : 13601.000544/2003-03  
Recurso nº : 130.320  
Acórdão nº : 204-02.404

15 10 07

100%

*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, consequentemente, 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.

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 à alíquota zero ou isenção, 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). Essa última sistemática (base contra base), é



**Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes**

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
CONFITE CIVICO CIVIL  
Brasília 15/10/07

*anterior*  
Maria Lúcia de Melo  
Mai. Nicanor 10/11

2<sup>o</sup> CC-MF  
Fl.

**Processo nº : 13601.000544/2003-03**  
**Recurso nº : 130.320**  
**Acórdão nº : 204-02.404**

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 taxação 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 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



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
15 10 07  
2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13601.000544/2003-03  
Recurso nº : 130.320  
Acórdão nº : 204-02.404

alíquotas diferentes das estabelecidas por lei. Em outras palavras, o aplicador da lei estaria legislando positivamente, usurpando funções do legislador.

Repõe-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.

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 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.

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

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



**Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes**

MF - SEGUNDO CONSELHO DE COMUNICANTES
CONFIDENTIAL
DATA 15.10.07
Maria Lúcia Novais
Matrícula 3341

2<sup>o</sup> CC-MF  
Fl.

**Processo nº : 13601.000544/2003-03**  
**Recurso nº : 130.320**  
**Acórdão nº : 204-02.404**

*Magdalena Novais*  
Magdalena

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 princípio da razoabilidade<sup>1</sup> 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 sobreponha o interesse coletivo.

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).

Por outro lado, ainda que não houvesse o óbice acima debatido, ainda assim, o pedido não poderia ser deferido pelas razões seguintes:

A reclamante incluiu na apuração do montante pleiteado créditos oriundos de aquisição de ativo fixo e de material de uso e consumo. Tanto em um caso, como no outro, não há crédito, pois quando se trata de materiais que não compõe o produto final, por força do estatuído no inciso I do artigo 147 do RIPI 1998, o creditamento só será lícito se ditos materiais se enquadrarem como matéria-prima ou produto intermediário. Para haver esse enquadramento, torna-se necessário que os insumos sejam empregados diretamente na industrialização de produto final ou que, embora não se integrem a este, sejam consumidos efetivamente em seu fabrico. O Parecer Normativo CST nº 65/1979, explicitou quais insumos que mesmo não integrando o produto final podem ser caracterizados como matéria-prima ou produto intermediário: *“hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.* Tal entendimento também é extraído do Parecer Normativo CST nº 181/1974, do qual transcreve-se o elucidativo excerto:

13- Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, às partes, às peças e aos acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâmina de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc.

Diante disso, entendo não ser cabível o aproveitamento do crédito referente às aquisições de materiais de uso e consumo e de bens escriturados no ativo imobilizado ou destinados ao ativo fixo. Esses últimos, a vedação do creditamento encontra-se expressa na parte final do inciso I do artigo 147 do RIPI/1998, nos termos seguintes:

<sup>1</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 : 13601.000544/2003-03  
Recurso nº : 130.320  
Acórdão nº : 204-02.404

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERENCIA ORIGINAL

Brasília, 15/10/2007

*Assinatura*  
Maria Luizinha Novais  
M. Sessão 31-41

2º CC-MF  
FL.

*Art. 147. 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 os 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.* (Grifamos).

Quanto à incidência da taxa Selic pretendida pela reclamante, entendo estar a matéria prejudicada, haja vista que o acessório segue a mesma sorte do principal.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 27 de abril de 2007.

*Henrique Pinheiro Torres*  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES