MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 27 / 02 / 07
Rubrica

Processo nº : 13884.001676/2002-34
Recurso nº : 134.119
Acórdão nº : 204-01.483

Recorrente : TI BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 12 / 09 / 06
VISTO

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 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 ressarcimento 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 TI BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.** Os Conselheiros Flávio de Sá Munhoz, Raquel Motta B. Minatel (Suplente), Leonardo Siade Manzan e Ivan Allegretti (Suplente) votaram pelas conclusões.

Sala das Sessões, em 30 de junho de 2006.

Henrique Pinheiro Torres
Presidente e Relator

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

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 17 / 08 / 06
VISTO

Processo nº : 13884.001676/2002-34
Recurso nº : 134.119
Acórdão nº : 204-01.483

Recorrente : TI BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

RELATÓRIO

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

> *1. O interessado em epígrafe pediu o ressarcimento de R$ 197.912,90, a título de saldo credor do IPI, com base no art. 11 da Lei nº 9.779/99, apurado no período em destaque, a ser utilizado na compensação dos débitos declarados à fl. 03.*
>
> *2. O pedido foi indeferido e as compensações não foram homologadas, por não existir base legal para o aproveitamento de créditos oriundos de insumos isentos, imunes ou tributados à alíquota zero, de qualquer natureza (material de uso e consumo, componentes do produto final, matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem), bem como para os acréscimos decorrentes da aplicação da taxa SELIC, conforme Despacho Decisório de fls.278/285.*
>
> *3. Tempestivamente, o interessado apresentou sua manifestação de inconformidade basicamente alegando que a Lei nº 9.779/99 deve ser interpretada de acordo como princípio constitucional da não-cumulatividade, o qual não admitiria restrições infraconstitucionais, assim permitindo o creditamento em questão, conforme jurisprudência que cita. Quanto à taxa SELIC, a Lei nº 9.250/95 teria concedido o direito à atualização monetária.*
>
> *4. Encerrou solicitando o deferimento do ressarcimento e a homologação das compensações declaradas.*

Acordaram os membros da Delegacia da Receita Federal, por unanimidade de votos, em indeferir a solicitação. Sintetizando a deliberação adotada na seguinte ementa:

> *Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*
>
> *Período de apuração: 01/04/1999 a 30/06/1999*
>
> *Ementa: CRÉDITOS. INSUMOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOSOU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.*
>
> *É inadmissível, por total ausência de previsão legal, a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos do imposto alusivos a insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, uma vez que inexiste montante do imposto cobrado na operação anterior.*
>
> *INCONSTITUCIONALIDADE.*
>
> *A autoridade administrativa é incompetente para declarar a inconstitucionalidade da lei e dos atos infralegais.*
>
> *CORREÇÃO MONETÁRIA.*
>
> *Inexiste previsão legal para escriturar ou ressarcir créditos do IPI acrescidos de juros e/ou correção monetária.*
>
> *Solicitação Indeferida*

Não conformada com a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, a contribuinte recorreu a este Conselho.

É o relatório.

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 destinados 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 (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*
>
> *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 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.

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 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 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.

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[1]:

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

> *(...) 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 [2]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.

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, segundo demonstrativos que apresentou às fls. 38/46, 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 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,*

2 *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.*

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:

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 30 de junho de 2006.

HENRIQUE PINHEIRO TORRES