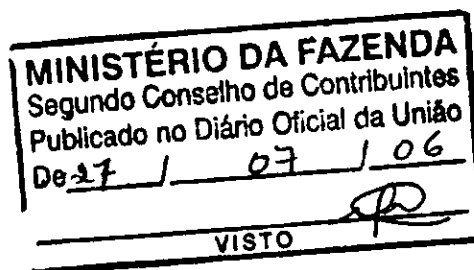




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10680.008394/00-04
Recurso nº : 129.352
Acórdão nº : 203-10.378



2º CC-MF
Fl.

Recorrente : REFLORALJE REFLORESTAMENTO E AGROPECUÁRIA LTDA.
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG

IPI. RESSARCIMENTO. O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779/99 do saldo credor do IPI decorrente de aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagens aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, não alcança os insumos empregados em mercadorias não tributadas (N/T) pelo imposto.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
REFLORALJE REFLORESTAMENTO E AGROPECUÁRIA LTDA.

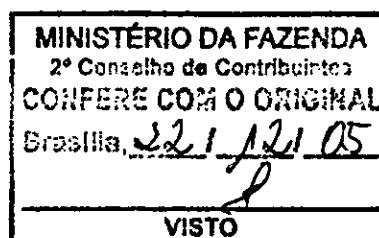
ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Cesar Piantavigna, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Sala das Sessões, em 12 de setembro de 2005.


Antônio Bezerra Neto
Presidente e Relator

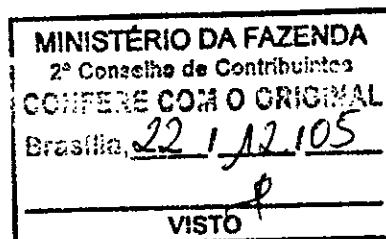
Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Emanuel Carlos Dantas de Assis e Sílvia de Brito Oliveira.

Eaál/mdc





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10680.008394/00-04
Recurso nº : 129.352
Acórdão nº : 203-10.378

Recorrente : REFLORALJE REFLORESTAMENTO E AGROPECUÁRIA LTDA.

RELATÓRIO

A empresa REFLORALJE REFLORESTAMENTO E AGROPECUÁRIA LTDA. em 14/07/2000 solicitou o ressarcimento referente a saldo credor de IPI do primeiro trimestre de 2000, no valor de R\$ 79.097,97. Foram apresentados Pedidos de Compensação, nos valores de R\$ 2.349,50, R\$ 5.310,95 e R\$ 5.070,37, respectivamente, totalizando R\$ 14.598,896.

Às fls. 57/62 a DRF/Montes Claros – MG, considerando que o produto fabricado pela contribuinte, carvão empacotado para churrasco, definido pela Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados como não tributável, e o disposto na IN/SRF nº 33, de 04/03/1999, concluiu que a interessada não tinha direito ao ressarcimento de crédito de IPI decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem para fabricação do seu produto e, portanto, indeferiu o seu requerimento.

Devidamente cientificada, a contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 64/86, onde alegou que:

- era produtora de carvão empacotado para churrasco, cuja classificação fiscal era 44.02.00.00;

- apurou créditos de IPI no montante de R\$ 79.097,97, os quais foram compensados com débitos diversos;

- não se conformava com o indeferimento do reconhecimento do direito aos créditos pleiteados;

- a Constituição Federal consignou os princípios da seletividade e da não-cumulatividade;

- os créditos de IPI decorreram da aquisição de MP, PI e ME tributados utilizados na industrialização de produtos não-tributados;

- a IN nº 33, de 04/03/1999 não podia impor nenhuma restrição à utilização dos créditos do IPI;

- a legislação infraconstitucional não podia modificar o alcance da norma constitucional;

- não foi a Lei nº 9.779/99 que introduziu o direito à manutenção dos créditos de IPI, que estava posto no texto constitucional;

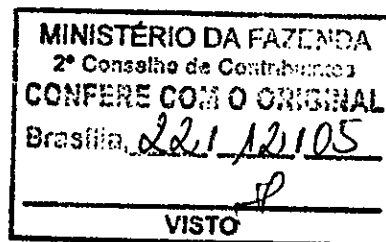
- a intenção do legislador foi de permitir à contribuinte do IPI a utilização de saldo credor do imposto para quitação de outros tributos federais;

- era equivocado entender que a contribuinte estaria obrigada a promover o estorno dos créditos de IPI decorrentes das entradas para aquelas situações em que as saídas fossem não-tributadas;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10680.008394/00-04
Recurso nº : 129.352
Acórdão nº : 203-10.378



2º CC-MF
Fl.

- não se extraiu qualquer distinção entre as saídas isentas, com alíquota zero ou não-tributadas para efeito de concessão do crédito de IPI necessário para evitar a cumulatividade do imposto;

- a pretensão da contribuinte de ver aproveitados os presentes créditos de IPI merecia acolhida uma vez que o direito ao referido aproveitamento, em observância ao princípio da não-cumulatividade, tinha assento na Constituição Federal;

- a Lei nº 8.383/91 reforçou a admissibilidade da compensação entre tributos de competência da União Federal, tornando-a inequívoca, a partir da edição da Lei nº 9.430/96;

- a contestante tinha direito à imediata e integral compensação desses créditos de IPI com débitos desse ou de outros tributos; e

- a ação fiscal devia observar os princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade e da publicidade.

A autoridade julgadora de primeira instância indeferiu a manifestação de inconformidade da interessada na Decisão de fls. 116/122.

Inconformada com a decisão de primeira instância, a contribuinte, às fls. 128/142, interpôs recurso voluntário tempestivo a este Segundo Conselho de Contribuintes, onde repetiu suas razões de inconformidade.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10680.008394/00-04
Recurso nº : 129.352
Acórdão nº : 203-10.378



2º CC-MF
Fl. _____

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO BEZERRA NETO

O recurso voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento.

INSUMOS UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS

Não procede a arguição da interessada no sentido de que às empresas industriais era permitido o aproveitamento dos créditos do IPI oriundos da aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos não tributados, em razão do princípio da não-cumulatividade.

A princípio, esclareça-se que o princípio constitucional da não-cumulatividade não é amplo e irrestrito. Aliás, não há um só direito, por mais fundamental, que seja absoluto, sendo perfeitamente possível sua limitação e regulamentação por leis infraconstitucionais. Ademais, a supremacia da Constituição não se confunde com qualquer pretensão de completude da ordem jurídica. Seria um absurdo tal pretensão, pois não se pode imaginar que a norma constitucional seja suficiente à determinação de todo um sistema jurídico positivo.

A primeira disposição infraconstitucional sobre o saldo credor aparece no art. 49 do CTN, que se encontra vazado nos seguintes termos:

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.

Três constatações imediatas surgem da análise deste dispositivo. A primeira é que pelo ... "dispondo a lei"... que consta da cabeça do artigo, se pode concluir que o princípio da não-cumulatividade tem como destinatário certo o legislador ordinário e não o aplicador da lei. A segunda é que créditos de IPI devem ser utilizados apenas para abatimento dos débitos do mesmo imposto. E a terceira constatação é que o legislador não se referiu ao ressarcimento do saldo credor, determinando apenas e tão-somente a transferência deste saldo para os períodos seguintes. E a última, mas não menos importante, inferência que se faz dessas últimas duas constatações, como veremos com mais vagar adiante, é que o art. 11 da Lei nº 9.779/99, apenas ampliou as hipóteses de utilização e de compensação dos créditos decorrentes de créditos incentivados previstos na legislação tributária em casos tais que a legislação anterior não permitia, nada tendo a ver com o princípio da não-cumulatividade.

Insumos aplicados em produtos NT - Necessidade do estorno

Cabe salientar um dado extremamente importante, inclusive citado pela recorrente: a legislação expressa e literalmente vedava a utilização dos créditos na hipótese em questão, comandando a anulação do crédito mediante estorno na escrita fiscal, conforme dispositivos que abaixo se transcrevem.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10680.008394/00-04
Recurso nº : 129.352
Acórdão nº : 203-10.378



2º CC-MF
FL.

Nessa esteira, o que pretende a contribuinte é, a partir de um princípio programático fazer letra morta toda uma legislação que expressamente vinculava uma vedação à utilização dos créditos na hipótese em questão, comandando a anulação do crédito mediante estorno na escrita fiscal, conforme dispositivo que abaixo se transcreve:

RIPI/98

"(...)

Art. 174. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8º, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 12):

I - relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, que tenham sido;

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

(...)" (g.n.)

Prevalece o princípio com toda sua carga de indeterminação ou a regra geral e concreta, expressando uma vinculação literal?

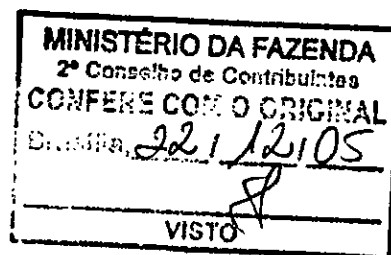
Nesse ponto, por imperativo metodológico devemos trazer o escólio do Jusfilósofo Robert Alexy em sua obra clássica "Teoria da Argumentação Jurídica" (Ed. Landy, 2ª Edição, p. 234), onde o mestre alemão procurou dar sua contribuição na indicação de critérios para a resolução de conflitos entre formas de argumentos heterogêneos quando de um discurso jurídico. Maturado e oportuno é então o seu ensinamento da "regra da carga de prova":

"O que se indica são regras e formas cujo cumprimento ou utilização faz com que aumente a probabilidade de que numa discussão se chegue a uma conclusão correta, isto é, racional. (...) Para assegurar a vinculação desta discussão ao direito vigente, deve-se exigir que os argumentos que expressam uma vinculação tenham prima facie um maior peso. Se um proponente (P) apela, na proposta de solução, ao teor literal ou à vontade do legislador histórico, e o oponente (O), ao contrário estabelece um fim racional na sua proposta de solução divergente, então os argumentos de P devem prevalecer, a não ser que O possa apresentar não só boas razões em favor de suas afirmações, mas também boas razões demonstrando que seus argumentos são mais fortes que os de P. Na dúvida, as razões de P tem preferência" (regra da carga da prova);

O que não se pode fazer é extrapolar a mera constatação empírica da forma como o legislador Complementar (CTN) e o legislador ordinário levou a cabo a dificuldade em por em prática o princípio da não-cumulatividade. De fato o CTN diante da dificuldade de operacionalizar o sobredito princípio se aplicado a cada produto, um a um, desvincula as



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10680.008394/00-04
Recurso nº : 129.352
Acórdão nº : 203-10.378

sucessivas operações tributadas dos produtos industrializados, considerados individualmente para que a diferença, fosse calculada entre o imposto constante das notas fiscais de entrada dos insumos tributados e o constante das notas fiscais de saídas também de produtos tributados, ainda que os insumos entrados não tenham vinculação com os saídos no referido período. O que se vê, em tese, é que o espírito da Constituição estaria atendido nessa sistemática de apuração, vez que ela na verdade favorece aos contribuintes, em face da sobredita desvinculação.

O que essa desvinculação perpetrada pelo CTN que veio, ressalte-se, no intuito de facilitar a operacionalidade do sistema, não pode dar ensejo é a uma interpretação que vise mudar ainda mais a “regra do jogo”, fazendo com que participe desse confronto de débitos e créditos, os créditos relativos a insumos aplicados em produtos que estão fora do campo de incidência do IPI (produtos não tributados). Quis a norma positiva assegurar o direito ao crédito apenas, quando, na saída, houver tributação, pois o pressuposto da cumulatividade é ter mais de uma incidência na cadeia produtiva do produto final tributado. Ora, se a nota determinante da sistemática de não-cumulação é o produto final e se este está fora do campo de incidência do imposto, então nada mais razoável que os seus “acessórios”, possível tributação dos insumos, não participem da sobredita sistemática de não-cumulação. É o famoso raciocínio tópico: o acessório segue o principal.

Art. 11 da Lei nº 9.779/99

Nesse contexto, qual o impacto do art. 11 da Lei nº 9.779/99, abaixo transcrito, em relação ao princípio da não-cumulatividade?

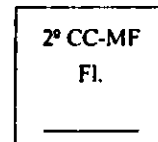
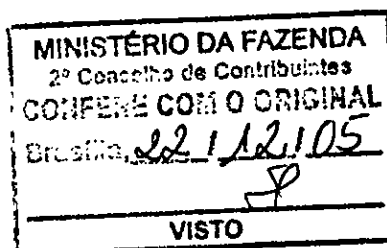
“Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal - SRF, do Ministério da Fazenda.”

Diferentemente do colocado pela recorrente, na verdade, esse novo regramento, longe de dar maior concretude ao princípio da não-cumulatividade, apenas inovou na ampliação das hipóteses de utilização e de compensação dos créditos decorrentes de créditos incentivados previstos na legislação tributária em casos tais que a legislação anterior não permitia, perdendo o sentido a distinção anteriormente existente entre créditos básicos e créditos incentivados, uma vez que foi concedida autorização para se utilizar de quaisquer desses créditos quando provenientes da aquisição tributada de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem e aplicados na industrialização apenas, sublinhe-se: de produtos tributados, isentos ou tributados à alíquota zero.

Nesse passo, é fundamental observar que o direito estabelecido no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, está restrito aos produtos tributados, não alcançando, portanto, os produtos classificados como “NT” (não tributados), como é o caso dos autos. Isto porque o conceito de



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10680.008394/00-04
Recurso nº : 129.352
Acórdão nº : 203-10.378

produção, à luz da legislação do IPI, abrange apenas os produtos tributados, ainda que isentos ou tributados à alíquota zero. Os produtos não tributados (NT), por se situarem fora do campo de incidência do imposto, não se inserem naquele conceito, não sendo considerados, para os efeitos do IPI, como produtos industrializados. É a dicção dos artigos 2º e 8º do Regulamento do IPI/98 (grifos acrescentados):

"Art. 2º (...)

Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não-tributado) (Lei nº 9.493, de 10 de setembro de 1997, art. 13)."

15. A Lei nº 9.493, de 10 de setembro de 1997, assim preceitua:

"(...)

Art. 13. O campo de incidência do IPI abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, aprovada pelo Decreto nº 2.092, de 10 de dezembro de 1996, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponda a notação "NT" (não tributado).(g.n.)

(...)"

Ressalte-se mais uma vez: os produtos classificados na TIPI como "NT" não estão incluídos no campo de incidência do IPI. Logo, quem fabrica tais produtos, não é considerado, à luz da legislação de regência desse imposto, como estabelecimento industrial.

Por outro lado, observa-se que créditos escriturais de IPI devem ser lançados no livro fiscal de registro e apuração do IPI (RAIPI) para fins do confronto *débitos x créditos* inerente à sistemática constitucional da não-cumulatividade, sendo a partir desse confronto que se determina o *quantum* do imposto a ser recolhido (na hipótese de apuração de saldo devedor) ou que pode ser ressarcido ou compensado nos termos da legislação específica para tanto. Nesse contexto, faz-se a seguinte indagação: como é possível fazer nascer um crédito de IPI e, por conseguinte, efetivar o seu aproveitamento escritural, para o estabelecimento cujos produtos fabricados sejam "NT", isto é, para estabelecimento não-industrial, logo, não-contribuinte do IPI?

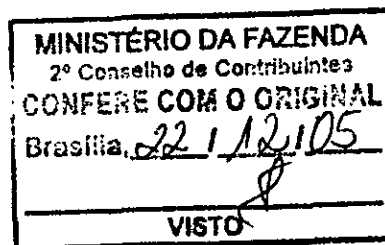
Diferenças entre Não-tributação – Isenção – Alíquota zero

Equivoca-se também a recorrente quando alega que não estaria obrigada a promover o estorno dos créditos de IPI decorrentes das entradas para aquelas situações em que as saídas fossem não-tributadas, uma vez que juridicamente não haveria qualquer distinção entre as saídas isentas, com alíquota zero ou não-tributadas para efeito de concessão do crédito de IPI necessário para evitar a cumulatividade do imposto.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10680.008394/00-04
Recurso nº : 129.352
Acórdão nº : 203-10.378



2º CC-MF
Fl.

De fato, se o caso concreto tivesse alguma ligação com aquisição de produtos isentos ou tributados alíquota zero para efeito de concessão de crédito tributário e partíssemos do pressuposto de que as aquisições isentas dariam direito ao crédito, então nesse caso específico eu daria razão àqueles que se utilizam desse tipo de distinção como argumento para validar o sobredito ressarcimento. Isso porque o estabelecimento da alíquota zero e a demarcação como produtos NT, na prática, suprimiriam, respectivamente, o critério quantitativo e o critério material do conseqüente da regra-matriz de incidência, sendo então, inescapável a conclusão de que o fenômeno da alíquota zero constituir-se-ia numa das possíveis modalidades de isenção, no dizer do professor Paulo de Barros Carvalho.

Mas, isso não quer dizer que os fenômenos da não oneração tanto pelo uso da alíquota zero, quanto pela isenção e por serem NT possam ser considerados um único e mesmo conceito para todas as situações e contextos.

Esses fenômenos são, na verdade, regras de comportamentos autônomas com peculiaridades próprias insculpidas pelo direito positivo pátrio. Isso não quer dizer, saliento novamente, que em alguns aspectos os fenômenos não se identifiquem, como o exemplo supra-mencionado. Afinal, de que outra forma entender como seriam assimiladas as diferenças contextuais que o direito positivo queira fazer em relação a cada um desses conceitos?

Por outras palavras, como captar o fato de o direito positivo pátrio, ter optado por fazer distinções entre alíquota zero e isenção, por exemplo, inclusive atribuindo-lhe efeitos jurídicos diferenciados. A diferença jurídica, no caso, reside no fato de que desoneração através de alíquota zero pode ser concedida pelo Presidente da República mediante decreto, nos limites fixados em lei (art. 153, § 1º, da CF), ao passo que a isenção somente pode sê-lo por lei específica (art. 150, § 6º). A motivação política de uma ou de outra é variável, inspirada em razões de extrafiscalidade (instrumento célere de intervenção na economia), ou de maior proteção por força da exigência de trânsito pelo procedimento legislativo ordinário. A dogmática jurídica não pode impedir que essas diferenciações conceituais sejam exploradas no campo do direito positivo. A ciência do direito estuda o direito positivo, mas nunca interfere em sua fenomenologia, traçando-lhes regras de comportamento.

O mesmo ocorre com os produtos NT que compõem o grupo dos produtos não industrializados e os produtos industrializados. Para os casos do produtos não industrializados trata-se de não incidência pura e simples. Já os produtos industrializados não tributáveis, pela corrente do professor Paulo de Barros Carvalho tratar-se-ia de supressão de parte da abrangência do critério material, constituindo-se, nesse sentido, segundo o mesmo, numa das possíveis modalidades de isenção. No entanto, não comungo desse entendimento, uma vez que o direito positivo pátrio fez uso de uma técnica legislativa toda peculiar para o IPI. Construiu o critério material da regra-matriz de incidência desse imposto, não pela via do estabelecimento de regras abertas de formação de seu escopo, mas sim por enumeração completa e exaustiva de seu universo de abrangência e não-abrangência (Tabela TIPI), o que quer dizer que é inerente ao mapeamento da regra-matriz de incidência do IPI passar pelo estabelecimento do que está fora de seu campo de incidência (NT), isso não querendo dizer que esses produtos sejam considerados isentos. O direito positivo pátrio optou por essa técnica, não denominando, portanto, produtos NT de isenção, inclusive atribuindo-lhe efeitos jurídicos diferenciados. A



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA 2º Conselho de Contribuintes COPIA COM O ORIGINAL 22/12/05 VISTO
--

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10680.008394/00-04
Recurso nº : 129.352
Acórdão nº : 203-10.378

legislação do IPI, por exemplo, pode considerar como não-tributados (NT) produtos que passam por algum processo de industrialização. Como diz o professor Eurico de Santi "O Direito cria sua própria realidade". Juridicamente é como se a industrialização não existisse. Outro exemplo, de efeitos jurídicos diferenciadores é o caso do Crédito Presumido do IPI, em que a empresa exportadora não é contribuinte do IPI, com relação aos produtos NT. Daí a exclusão desses produtos no cálculo desse incentivo, o que não acontece com as mercadorias isentas ou tributadas à alíquota zero, que por estarem situadas no campo de incidência do imposto são incluídas no percentual que compõe a base de cálculo do crédito presumido. **Portanto, existe sim uma distinção entre esses fenômenos quando assim a lei o desejou.**

Em resumo, o que emerge significativo de todo o arrazoadado produzido pela recorrente, além do fato de não se mostrar razoável, é a discussão entre princípios (constitucionais) e regras (de direito positivo), discussão esta que, em geral, resvala na pretensão de se afastar norma de validade e vigente do ordenamento jurídico, competência esta apenas do Poder Judiciário e não da autoridade administrativa.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das sessões, em 12 de setembro de 2005


ANTONIO BEZERRA NETO