

Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.005266/99-89
Recurso nº : 124.327
Acórdão nº : 203-09.978

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 12/03/07
Rubrica

2º CC-MF
FI.

Recorrente : INDUSPUMA S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

IPI. RESSARCIMENTO. INSUMO TRIBUTADO. PRODUTO FINAL ISENTO. As entradas de produtos tributados pelo IPI ensejam a incorporação dos respectivos créditos pelo contribuinte, ainda que se refiram a insumos aplicados na confecção de produto isento ou não sujeitado ao aludido tributo. DIREITO À COMPENSAÇÃO DO VALOR DO CRÉDITO DE IPI INCORPORADO COM O MESMO, OU OUTRO TRIBUTO, OU AINDA AO RECEBIMENTO DO VALOR CORRESPONDENTE EM ESPÉCIE. INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 11 DA LEI Nº 9.779/99. Os créditos incorporados podem ser utilizados pelo contribuinte para compensar débitos do próprio IPI, decorrentes de outras operações, bem como outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, ou ainda serem objeto de pleito de ressarcimento do valor correspondente, na conformidade do artigo 11 da Lei nº 9.779/99, que se trata de norma meramente interpretativa, projetando seus termos para antes da vigência do diploma referido.

Recurso provido.

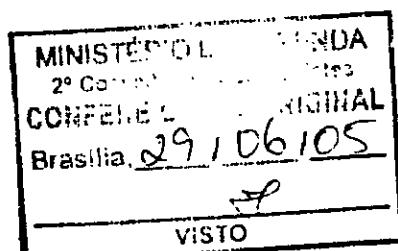
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
INDUSPUMA S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por **maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa (Relatora), Emanuel Carlos Dantas de Assis e Ana Maria Barbosa Ribeiro (Suplente). Designado o Conselheiro Cesar Piantavigna para redigir o voto vencedor. Fez sustentação oral pela recorrente o Dr. Antonio Aírton Ferreira.

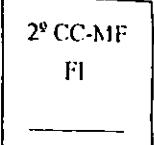
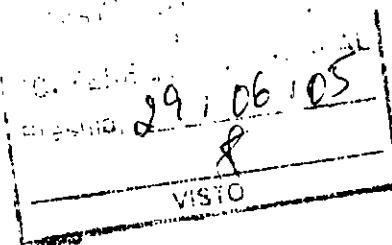
Sala das Sessões, em 22 de fevereiro de 2005.

Leonardo de Andrade Couto
Presidente

Cesar Piantavigna
Relator-Designado



Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva.
Eaal/mdc



Processo nº : 10830.005266/99-89
Recurso nº : 124.327
Acórdão nº : 203-09.978

Recorrente : INDUSPUMA S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, referente a insuficiência de recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados, em razão do não estorno na escrita fiscal do crédito relativo a insumos empregados na industrialização de produtos tributados à alíquota zero, no período de 01/01/1995 a 10/12/1996, no valor total de R\$213.437,29, cuja ciência se deu em 05/07/1999.

Por bem descrever os fatos reproduz-se, abaixo, parte do relatório da decisão recorrida:

3. Cientificado em 05/07/99, o contribuinte apresentou, em 04/08/99, a tempestiva impugnação de fls. 47/72, acompanhada dos documentos de fls. 73/158, alegando, em síntese, que:

3.1 Conforme discorre às fls. 50/68, o artigo 25, § 3º, da Lei nº 4.502/64 (base legal o artigo 10 do RIPI/82), não teria sido recepcionado pela CF/88, portanto estaria revogado. Ademais, se alguma dúvida ainda houvesse, a natureza interpretativa do artigo 11 da Lei nº 9.779/99 a resolveria, dada sua aplicação retroativa.

3.2 Especificamente quanto à apuração do crédito tributário, argumenta que a fiscalização teria incorrido em três erros básicos, deixando de considerar o seguinte:

3.2.1 O estabelecimento procederia, sistematicamente, decêndio por decêndio, ao estorno das entradas da matéria-prima "Polietileno de Baixa Densidade", conforme demonstra nos relatórios de fls. 86/157. Assim, através do quadro de fls. 73/75, pretende provar que o total anulado foi de R\$17.194,39, o que absorveria o valor de R\$ 14.062,64, glosado pela fiscalização e relativo à notas fiscais de entrada relacionadas à fl. 70.

3.2.2 A fiscalização teria incluído, no quadro de fl. 16/17, notas fiscais não pertencentes ao fiscalizado, mas sim do estabelecimento filial de Sumaré, conforme relaciona às fls. 76/85, assim defendendo a exclusão de R\$ 4.119,49 da exigência fiscal.

3.2.3 Acrescenta que o saldo credor do período de apuração encerrado em 10/04/95, no montante de R\$ 372.356,10, lançado no RAIFI, não foi incluído no Demonstrativo de Reconstituição do Saldo da escrita Fiscal, elaborado pela fiscalização, consequentemente entende que o saldo devedor reconstituído do primeiro decêndio de abril de 1995, no valor de R\$ 1.2448,73, deve ser realocado para o terceiro decêndio de novembro de 1995.

3.3 Encerrou requerendo a decretação da improcedência da exigência.

4. A DRJ/Campinas, na época competente para apreciar a impugnação, determinou, de acordo com o despacho de fls. 166/168, que o presente processo baixasse em diligência para confirmar a procedência e autenticidade das alegações relativas ao cálculo do crédito tributário.

5. A diligência foi realizada, conforme documentado às fls. 172/189, resultando na venda no biênio 95/96 de produtos tributados à alíquota zero (colchões/colchonetes), uma vez que os mesmos foram estornados pelo contribuinte à vista dos mapas de fls. 86/167. Tão somente foram glosados os créditos oriundos da aquisição de material de embalagem utilizados no acondicionamento de produtos tributados à alíquota zero, vendidos no biênio 95/96, conforme declarações prestadas pelo contribuinte às fls. 12/13.

2



29 06 05

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.005266/99-89
Recurso nº : 124.327
Acórdão nº : 203-09.978

5.2 Os créditos glosados pela fiscalização e correspondentes ao IPI lançado nos documentos fiscais de fls. 76/85 foram excluídos no novo quadro de fl. 188 no qual também se levou em consideração os documentos juntados pelo contribuinte em sua impugnação de fls. 47/158, que deve substituir o de fls. 16/17.

5.3 O saldo credor relativo ao primeiro decêndio de abril de 1995, no montante de R\$ 372.356,10 foi computado no novo Demonstrativo de fls. 179/182 em substituição ao do Auto de Infração original, o qual seria reduzido para R\$ 201.652,99, inclusos juros de mora e multa de ofício.

6. Conforme documentado às fls. 203, 204, 205 e 217, o contribuinte teve vista do processo, extraiu cópias do mesmo e foi intimado a se manifestar nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.784/99. Entretanto, não se manifestou e nada mais acrescentou aos autos.

7. Assim, o processo foi encaminhado a esta DRJ para julgamento.

Apreciando as razões postas na impugnação, o Colegiado de primeira instância proferiu decisão cuja ementa e cujo texto do acórdão são os que seguem:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 10/01/1995 a 10/12/1996

Ementa: CRÉDITO GLOSADO.

*Glosam-se os créditos relativos a insumos que não atendam aos requisitos da legislação.
IPI. CRÉDITOS.*

O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779/1999 do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagens aplicados na industrialização de produtos tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999 e que tenham sido utilizados na industrialização.

Lançamento Procedente em Parte

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, em considerar procedente em parte o lançamento, mantendo, do crédito tributário lançado, R\$76.655,14 relativos ao IPI, a ser acrescido dos juros de mora, e R\$ 56.620,44 da multa de ofício.

O relator, ao final do voto, teceu as seguintes considerações:

20. *Quanto aos alegados erros que teriam ocorrido na apuração do crédito tributário, compulsando a documentação apresentada pela defesa com o resultado da diligência, que, apesar de intitulado, o contribuinte não se dignou a comentar, conclui-se pelo acerto das modificações sugeridas pela fiscalização e na redução do crédito tributário apurado para R\$201.652,99, inclusos juros de mora e multa de ofício.*

21. *Conseqüentemente, no lugar dos demonstrativos de fls. 19/45 devem considerados os de fls. 177/183, reduzindo o valor do IPI para R\$ 76.655,14 e da multa de ofício para R\$ 56.620,44, sendo que os acréscimos moratórios deverão ser imputados de acordo com a legislação vigente.*

Intimada a conhecer da decisão em 09/07/2003, a empresa insurretiva contra seus termos, apresentou, em 07/08/2003, recurso voluntário a este Eg. Conselho de Contribuintes, com as mesmas razões de dissidir postas na impugnação, reafirmadas em longo arrazoado acerca do "direito ao crédito originário dos insumos aplicados na fabricação, inclusive dos produtos isentos ou tributados à alíquota zero, sempre existiu e não foi, portanto, uma benesse conferida pela Lei 9.779/99. Em suma, a fruição desse crédito sempre foi um direito constitucional do contribuinte, felizmente reconhecido (declarado) pela citada Lei 9.779/99."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONF. 203-09.978
Brasília, 29/06/105
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.005266/99-89
Recurso nº : 124.327
Acórdão nº : 203-09.978

(Fl. 260). Reproduz o entendimento de diversos doutrinadores no sentido de arrimar a tese que defende.

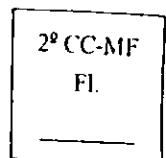
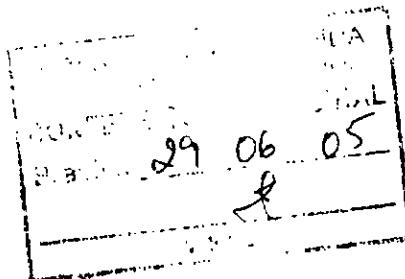
Pugnando pelo caráter declaratório do artigo 11 da Lei nº 9.779/99, combate a Instrução Normativa SRF nº 33, postulando sua ilegalidade quanto, na tese que defende, à colocação de limites onde a lei não limitou, extravasando seu âmbito de validade, posto que determina a aplicação do artigo 11 da referida lei somente a partir de 1º de janeiro de 1999.

Lembra que os Conselhos de Contribuintes estão desvinculados das normas infralegais expedidas por autoridades administrativas, como é o caso da IN SRF 33/99.

Ao fim, requer o reconhecimento da improcedência do lançamento de ofício, já que restou demonstrado ser legítimo o crédito tomado na aquisição dos insumos aplicados nos produtos tributados à alíquota zero.

A autoridade preparadora, a quem compete o juízo de admissibilidade do recurso, presta informações acerca da não efetivação do arrolamento de bens para fins de garantir a instância recursal, conforme fl. 275.

É o relatório.



Processo nº : 10830.005266/99-89
Recurso nº : 124.327
Acórdão nº : 203-09.978

VOTO VENCIDO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

O recurso voluntário atende aos requisitos legais exigidos para sua admissibilidade e conhecimento.

A matéria controvertida nos presentes autos refere-se à possibilidade ou não da contribuinte manter ou não na escrita fiscal créditos oriundos de insumos destinados à industrialização de produtos saídos sem destaque do IPI, por tratar-se de produtos sujeitos à alíquota zero.

A discussão é eminentemente de direito, sendo, pois, matéria que independe de prova. Somente de se deduzir a melhor exegese da norma tributária.

A Constituição Federal dita as regras básicas para tributação do IPI, algumas das quais reproduzo abaixo, para melhor compreensão do tema:

Art. 153. Compete União instituir imposto sobre:

(...)

IV - produtos industrializados

§ 3º - o imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

O Código Tributário Nacional – CTN, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como Lei Complementar, dispõe no artigo 49, *litteres*:

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.

Por outro lado, a Lei nº 4.502/64, que reformulou todo o antigo imposto de consumo, determinando sua incidência sobre produtos industrializados foi a lei que dispôs a forma que o imposto deve ser calculado, como segue:

Art. 25. Para efeito do recolhimento, na forma do art. 27, será deduzido do valor resultante do cálculo.

I - o imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, adquiridos ou recebidos para emprego na industrialização e no acondicionamento de produtos tributados.

Art. 27. A importância a recolher será:

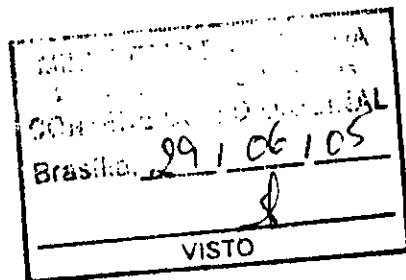
(...)

§ 1º será excluído do crédito o imposto relativo às matérias primas, produtos intermediários e embalagens que forem objeto de revenda ou que forem empregados na industrialização ou no acondicionamento de produtos isentos e não tributados.

Portanto, verifica-se que nem a regra, nem a lei que a criou, é nova, encontrando arrimo em normas recepcionadas pela Carta Magna.

O IPI, segundo diversos autores, não é um imposto sobre valor agregado. Trata-se de um imposto calculado sobre o valor do produto saído do estabelecimento. Do imposto assim calculado, poderá o contribuinte ou responsável, deduzir a parcela *efetivamente paga na*

(Assinatura)



Processo nº : 10830.005266/99-89
Recurso nº : 124.327
Acórdão nº : 203-09.978

operação anterior que se refira àquele produto saído, ou seja, trata-se de imposto dedutível de imposto já pago.

Por conseguinte, trata-se de imposto pago pela saída de produto cujo crédito tinha como pré-requisito para utilização, até a edição da Lei nº 9.779/99, haver efetuado pagamento imposto sobre os insumos nele aplicados.

Ora, questionar os princípios da não-cumulatividade e da seletividade constitui-se em retórica argumentativa.

O IPI é um imposto indireto, suportado pelo consumidor final. Incide sobre cada etapa de produção. Assim, por exemplo, a produção do aço, originário do minério de ferro, que não gera crédito, tem, na saída, o lançamento do IPI. Esse tipo de produto constitui-se em matéria prima de um sem número de outros produtos. Ao compor outro produto também tributado, o industrial da etapa seguinte ao adquiri-lo poderá creditar-se do valor que pagou na aquisição. Entretanto, se o aço for adquirido por fabricante de produto não tributado, tributado à alíquota zero ou isento sem direito à manutenção do crédito, não poderá utilizá-lo como crédito na escrita fiscal. O consumidor final ao adquirir o produto, por exemplo, de alíquota zero, terá garantida a não tributação, especificamente, daquele produto que estará adquirindo por estar inserido nos parâmetros da essencialidade. Assim, o que goza do caráter de essencialidade não são os insumos que originaram o produto, mas somente o referido produto. Não há falar em não-cumulatividade. No exemplo, o IPI pago sobre o aço não tem, juridicamente, conexão com o produto dele originado. A saída deste produto sendo tributada é que criará o vínculo tributário pelo mecanismo de débito e crédito. O IPI pago sobre a matéria-prima de produto que por qualquer motivo na fase seguinte da cadeia produtiva sai sem lançamento do imposto passa a constituir custo deste produto. Não haverá vínculo tributário, em relação ao IPI, entre os insumos que entraram tributados e o produto que saiu sem tributo. São momentos de produção e produtos distintos. E o IPI incide sobre a saída do produto após cada fase de produção. Sendo imposto sobre imposto, até a edição da Lei nº 9.779/99, a norma vigente assim estabelecia a sistemática de débito e crédito desse imposto.

Em outro giro, no Direito Tributário, como qualquer outro ramo de direito público que crie obrigações para qualquer dos lados da relação jurídica, somente é possível falar em lei editada para o futuro.

Consoante o artigo 105 do CTN, a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes. O artigo 106 estabelece exceção para a lei expressamente interpretativa, possibilitando sua aplicação a ato ou fato pretérito.

No entanto, autores como Luciano Amaro¹ aclarou, com perspicácia, que a norma interpretativa somente poderá se aplicada a atos e fatos pretéritos se o comando nesse sentido for expresso ou nos casos em que possa também atuar a norma retroativa. Lembra que normas de aplicação retroativa dizem respeito às normas que reduzem penalidade. Não é cabível a aplicação retroativa de normas para aumentar ou reduzir tributo, aplicando-se sobre ato ou fato (negócio) jurídico perfeito, cuja regra matriz de incidência vigente já tenha se concretizado e produzido os efeitos da lei então vigente.

¹ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 3^a ed. rev São Paulo: Saraiva, 1999. p.188 a 191.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.005266/99-89
Recurso nº : 124.327
Acórdão nº : 203-09.978

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CC. DE CONTRIBUINTES
Brasília, 29/06/2005
<i>SL</i>
VISTO

2º CC-MF
FL

Diz mais, que se a norma não for expressa, considerá-la como interpretativa e aplicá-la a atos ou fatos passados é competência exclusiva do Judiciário, o que não é o caso dos presentes autos.

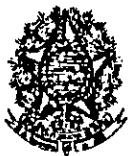
Não pode o aplicador do direito, por exclusiva liberalidade, considerar a norma interpretativa e aplicável a situações pretéritas, principalmente para eximir-se do pagamento de tributo que a norma até então vigente impunha como devido.

Assim, considero desnecessário tecer maiores considerações, ou enfrentar os argumentos relativos à IN SRF nº 33/99, posto que tal norma somente regulamentou o disposto na lei.

Por todas as considerações acima, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 22 de fevereiro de 2005


MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.005266/99-89
Recurso nº : 124.327
Acórdão nº : 203-09.978

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFIRME COM O ORIGINAL
Brasília, 29/06/05
VISTO

2º CC-MF
FL

VOTO DO CONSELHEIRO CESAR PIANTAVIGNA
RELATOR-DESIGNADO

Apesar do entendimento contrário manifestado na oportunidade do julgamento do Recurso Voluntário nº 123.495, no qual figurei como Conselheiro-Relator, recuo exclusivamente em decorrência da análise da matéria feita no seio do STJ, retratada no acórdão prolatado no Recurso Especial nº 435783/AL:

"CONSTITUCIONAL . TRIBUTÁRIO. IPI. INSUMOS. ISENÇÃO. CREDITAMENTO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. LEI N° 9.779/99.

1. *Até que seja totalmente implementada a Reforma Tributária e criado o IVA – Imposto sobre o Valor Agregado (o que ocorrerá somente em 2007), valerá a regra da não-cumulatividade, que encontra assento constitucional.*
2. *A Lei nº 9.779/99, por força do assento constitucional do princípio da não-cumulatividade, tem caráter meramente elucidativo e explicitador. Apresenta nítida feição interpretativa, podendo operar efeitos retroativos para atingir a operações anteriores ao seu advento, em conformidade com o que preceitua o artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, segundo o qual 'a lei se aplica a ato ou fato pretérito' sempre que apresentar conteúdo interpretativo.*
3. *Se a Lei nº 9.779/99 apenas explicita uma norma constitucional que é auto-aplicável (princípio da não-cumulatividade) não há razão lógica, nem jurídica, que justifique tratamento diferenciado entre situações fáticas absolutamente idênticas, só porque concretizada uma antes e outra depois da lei.*
4. *Recurso especial improvido.* (2ª Turma. Rel. Min. João Otávio de Noronha. Min. Rel. p/ acórdão Castro Meira. Julgado em 19/02/2004. DJU 03/05/2004)

Esta orientação agasalha a pretensão da Recorrente exclusivamente quanto ao aproveitamento dos créditos incorporados em virtude de aquisições de produtos tributados por meio do IPI. A ela cedo homenagens encampando-a às razões de decidir da matéria *sub examen*.

Dou provimento ao recurso voluntário interposto.

É como voto.

Sala das Sessões, em 22 de fevereiro de 2005.


CESARIO PIANTAVIGNA