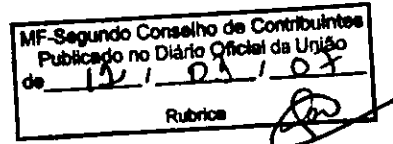




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10855.002405/00-21
Recurso nº : 129.816
Acórdão nº : 203-10.595



Recorrente : COOPERATIVA DE LATICÍNIOS DE SOROCABA
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

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: **COOPERATIVA DE LATICÍNIOS DE SOROCABA.**

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

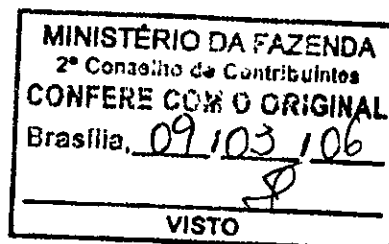
Sala das Sessões, em 07 de dezembro de 2005.

Antonio Bezerra Neto
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Emanuel Carlos Dantas de Assis e José Adão Vitorino de Moraes (suplente).

Ausente, justificadamente, a Conselheira Sílvia de Brito Oliveira.

Eaal/inp





Processo nº : 10855.002405/00-21
Recurso nº : 129.816
Acórdão nº : 203-10.595

Recorrente : COOPERATIVA DE LATICÍNIOS DE SOROCABA

RELATÓRIO

Por bem descrever o fato adoto e transcrevo o relatório elaborado pela DRJ em Juiz de Fora – MG:

“A empresa em epígrafe peticionou ressarcimento de saldo credor do IPI, relativo ao terceiro trimestre do ano de 2000, no montante de R\$ 4.633,76, decorrente da aquisição de insumos adquiridos e destinados à fabricação de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, com fundamento no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, e IN/ SRF nº 33, de 1999.

O pedido de ressarcimento foi cumulado com o pedido de compensação de débitos da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS (código de receita: 8301), de fl. 36, o qual foi convertido em declaração de compensação, conforme § 4º do artigo 49 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

A DRJ/SOROCABA indeferiu o ressarcimento, conforme o despacho de fls. 52/54, em razão de os insumos terem sido utilizados na fabricação de mercadorias não tributadas (TIPI-N/T) pelo imposto, sendo esta hipótese não elencada no art. 11 da Lei nº 9.779/1999, não conferindo direito ao aproveitamento dos créditos.

O interessado apresentou manifestação de inconformidade de fls. 61 a 66, encaminhada pelo órgão de origem como tempestiva, alegando que o parágrafo 3º da IN/ SRF nº 33, de 1999, vulnera o princípio constitucional da não-cumulatividade e que o art. 146 do Decreto nº 2.637, de 1998 é bastante claro e objetivo ao estabelecer que o direito ao crédito nasce com a entrada dos produtos tributados pelo IPI no estabelecimento.

Ao final, pediu que seja deferido seu pedido de ressarcimento com todos os créditos do IPI citados.

É a síntese do essencial.”

Em decisão de fls. 70 a 72, a DRJ em Ribeirão Preto - SP, por unanimidade de votos, indeferiu a solicitação da interessada, nos termos da ementa que se transcreve:

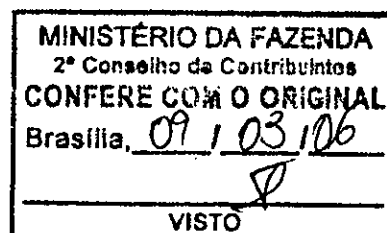
“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2000 a 30/09/2000

Ementa: IPI. RESSARCIMENTO.

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, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, não alcança os insumos empregados em mercadorias não tributadas (N/T) pelo imposto.

Solicitação Indeferida.”





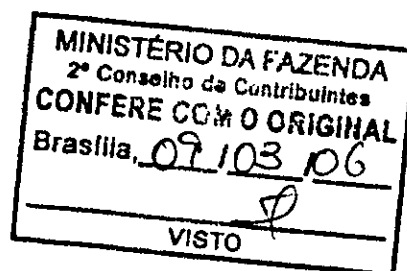
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10855.002405/00-21
Recurso nº : 129.816
Acórdão nº : 203-10.595

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada, às fls. 76 a 81, interpôs recurso voluntário tempestivo a este Segundo Conselho de Contribuinte, onde refutou os argumentos apresentados pela DRJ, reafirmou os tópicos trazidos anteriormente na impugnação.

É o relatório.





Processo nº : 10855.002405/00-21
Recurso nº : 129.816
Acórdão nº : 203-10.595

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO BEZERRA NETO

O recurso voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Primeiramente cabe analisar o direito a possíveis créditos decorrentes da aquisição de insumos tributados ou não, utilizados na fabricação de produtos não tributados (NT):

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:

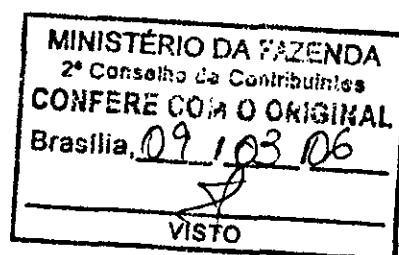
Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

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, não citado pela recorrente: a legislação expressa literalmente vedava a utilização dos créditos na hipótese em questão,



4



Processo nº : 10855.002405/00-21
Recurso nº : 129.816
Acórdão nº : 203-10.595

comandando a anulação do crédito mediante estorno na escrita fiscal, conforme dispositivos que abaixo se transcrevem.

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:

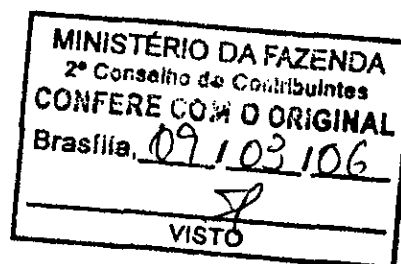
a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos isentos, não-tributados ou que tenham suas alíquotas reduzidas a zero, respeitadas as ressalvas admitidas;

(...)" (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);





Processo nº : 10855.002405/00-21
Recurso nº : 129.816
Acórdão nº : 203-10.595

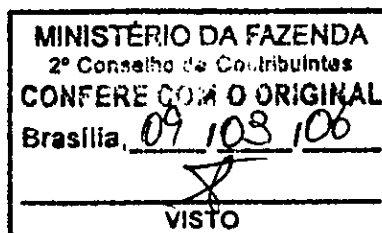
COMO DEVEM SER INTERPRETADAS AS EXCEÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE?

A recorrente aduz ainda em sua defesa que a Constituição Federal criou restrições ao sobredito princípio apenas para o ICMS, onde não acarretaria créditos nas aquisições desoneradas, bem assim ocorreria anulação dos créditos oriundos de insumos tributados aplicados em saídas desoneradas.

A primeira pergunta que se coloca para refutar a assertiva que se coloca é responder a seguinte questão: o que significa a expressão "Não-cumulatividade". Para responder essa questão temos que ter em mente primeiro que nenhum conceito é totalmente fechado, conforme muito bem nos ensinou o professor Noel Struchiner em seu livro *Direito e Linguagem*¹. Assim, com o conceito

¹: "A discussão sobre a natureza e formação dos conceitos que surgiu nos anos 70, influenciada pela leitura do segundo Wittgenstein, mais especificamente em função da passagem 66 das *Investigações Filosóficas*, começou com a antropóloga e psicóloga Eleanor Rosch. As investigações que giravam em torno dessa abordagem da natureza dos conceitos ficou conhecida como tradição roschiana. Rosch pretendia superar a visão clássica que prevaleceu na filosofia e na lógica desde Aristóteles, e na linguística e psicologia desde que a questão sobre a natureza dos conceitos passou a ser estudadas nessas disciplinas. De acordo com a visão clássica, para que algo possa pertencer a uma categoria é necessário que se encontre dentro da definição rígida (fornecida pelo conceito) que delimita a categoria. O conceito, identificado com um conjunto de propriedades necessárias e suficientes, faz com que as categorias funcionem de uma maneira "tudo-ou-nada": ou uma coisa é membro da categoria ou não. Os conceitos na visão clássica são, assim, dotados de duas características: a "definibilidade" e a "precisão". A definibilidade é a capacidade de um conceito ser definido por um conjunto de propriedades necessárias e suficientes. Assim, é a definibilidade que deixa o conceito rígido, com limites claros. A precisão, portanto, surge como consequência da definibilidade. Por precisão entende-se que ou um conceito se aplica para caracterizar um coisa como membro da categoria, ou o conceito não se aplica e a coisa em questão não faz parte da categoria. Não existem casos que ficam no meio-termo, casos fronteiros que ficam na região de penumbra da categoria. A distinção entre casos paradigmáticos e casos não paradigmáticos (casos periféricos) não procede: todas as coisas abrangidas pela definição rigorosa estipulada pelo conceito são igualmente membros da categoria.

A grande contribuição de Rosch, inspirada na leitura do segundo Wittgenstein, foi mostrar que a maioria de nossos conceitos e categorias não funciona como queriam os que adotavam a visão clássica. Rosch desenvolveu uma série de experiências para mostrar que os conceitos não são estáticos, definidos por um conjunto de propriedades necessárias e suficientes. De acordo com ela, os conceitos não são fixos e fechados, mas formam categorias cujos membros apresentam semelhanças de família, funcionam com a visão do protótipo ou probabilística e não com a visão clássica. A visão do protótipo se contrapõe à visão clássica na medida em que não aceita que todos os conceitos são dotados de definibilidade e precisão, onde qualquer tentativa de formular definições rígidas não passa de uma utopia.





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10855.002405/00-21
Recurso nº : 129.816
Acórdão nº : 203-10.595

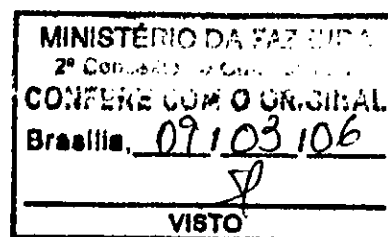
de não-cumulatividade não poderia ser diferente. A Carta Magna no seu artigo 155, § 2º, I inicia essa delimitação do conceito ao tentar mostra o "como" ele deveria ser operacionalizado "compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores"

Vê-se que alguns parâmetros foi prontamente colocado pela Carta Magna dos quais não se pode olvidar:

a) envolve mecanismo de compensação, ou seja, débitos vinculados a créditos.

É comum se raciocinar que o princípio da não-cumulatividade está focado sempre no aproveitamento de créditos. Atente-se que a Constituição não se referiu unicamente ao aproveitamento dos créditos, mas associou-se créditos a débitos. Por que? Ora, porque o que a Carta Magna pretende é que não haja cumulação de impostos (débitos) cobrados nas etapas anteriores. Isso é o que importa. Ela não está preocupada se o imposto é monofásico ou plurifásico, ou que os créditos sempre devem existir ou serem sempre aproveitados. Mas, sim, em sendo plurifásico o ICMS, que não se cobre imposto novamente sobre base de cálculo já gravada em fase anterior. Esse é o verdadeiro foco. Assim, discordo totalmente de quem simplifica a regra-matriz de aproveitamento de créditos, dotando-lhe de uma autonomia tal que desconsidera a vinculação feita pela Constituição atrelando o aproveitamento dos créditos aos respectivos débitos ocorridos em cada operação. Nada mais equivocado. A regra é mais complexa. A realidade aqui é mais complexa.

Na verdade, não foi à toa que a Carta Magna se utilizou da expressão "em cada operação". O princípio da não-cumulatividade do ICMS é um enunciado constitucional expresso, no sentido de que é dado ao sujeito passivo desse imposto o direito de abater em cada operação os valores apurados nas operações anteriores. Ora, se não tem o débito vinculado ao respectivo crédito, não há o que se abater. Não houve cumulação de impostos!





Processo nº : 10855.002405/00-21
Recurso nº : 129.816
Acórdão nº : 203-10.595

As restrições constitucionais previstas no artigo 155, § 2º, II, não passam de um complemento da definição de “Não-cumulatividade”

“Artigo 155, § 2º, II, “II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:”

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;(..)”

Data vênua, penso que o inciso II que trata de exceções à não-cumulatividade para o ICMS deve ser entendido apenas como mais uma tentativa de explicitação do conceito de não-cumulatividade, apenas no intuito de se evitar a guerra fiscal entre os estados que porventura interpretassem o conceito de forma diferenciada. Sendo, assim, por não acrescentar nenhum novo conteúdo que já não estivesse implícito no conceito de não-cumulatividade não se pode dar guarida ao argumento da recorrente.

Se não admitirmos isso teríamos que dizer então que a regra constante no inciso anterior artigo 155, § 2º, I seria despicinda e todo o conceito de não-cumulatividade estaria sendo dado apenas pelo Inciso II, da seguinte forma: 'se houver crédito na operação anterior ele deve ser sempre utilizado na operação seguinte, excetuado aquelas duas situações'. Nada mais equivocado.

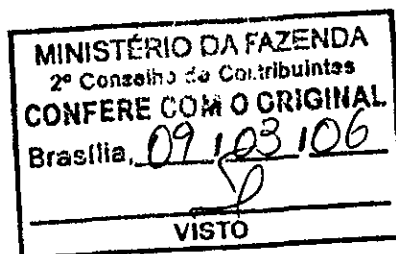
Interpretação do art. 49 do CTN:

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.

A falta de uma interpretação do art. 49 do CTN em sintonia com os precisos termos em que foi vazado o art. 153, § 3º, II: “(...) compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.”, pode ter levado a uma compreensão equivocada do conceito de não-cumulatividade expresso na Constituição.

Essa interpretação focada unicamente nos termos do art. 49 do CTN confunde a forma de operacionalização com o conceito propriamente de não-cumulatividade, extrapolando, assim, a mera constatação empírica da forma como o legislador Complementar (CTN) e ordinário levaram 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 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, mas também



8



Processo nº : 10855.002405/00-21
Recurso nº : 129.816
Acórdão nº : 203-10.595

não impede que a legislação infraconstitucional estabeleça certos limites a esse aproveitamento, desconsiderando, por exemplo, em respeito a Constituição, que os insumos tributados mas aplicados em produtos NT não sejam considerados.

O que essa desvinculação perpetrada pelo CTN que veio, ressalte-se, no intuito de facilitar a operacionalidade do sistema, não pode dar ensejo 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.

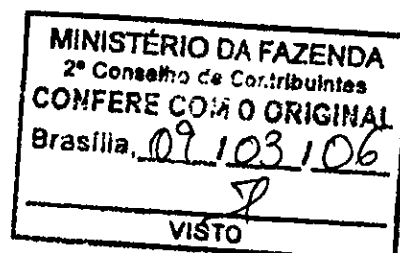
Art. 11 da Lei nº 9.779/99

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.”

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 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.





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10855.002405/00-21
Recurso nº : 129.816
Acórdão nº : 203-10.595

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, trazendo-se um caso de fronteira, para se atentar para o absurdo da situação, faz-se a seguinte indagação: suponhamos que o contribuinte só produza produtos fabricados "NT", como seria, então, possível fazer nascer um crédito de IPI e, por conseguinte, efetivar o seu aproveitamento escritural nesse caso, isto é, para estabelecimento não-industrial, logo, não-contribuinte do IPI?

Em resumo, o que emerge significativo de todo o arazoado 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 válida 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 07 de dezembro de 2005


ANTONIO BEZERRA NETO

