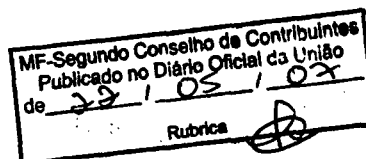




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº 10855.003557/2002-75
Recurso nº 132.998 Voluntário
Matéria IPI - RESSARCIMENTO
Acórdão nº 202-17.855
Sessão de 28 de março de 2007
Recorrente CSM CARTÕES DE SEGURANÇA S/A
Recorrida DRJ em Ribeirão Preto - SP



Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002


Ementa: MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAL DE EMBALAGEM NÃO TRIBUTADOS. SALDO CREDOR.


O "saldo credor" é decorrente da tributação das matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários adquiridos para utilização no processo produtivo. Inexiste saldo credor nos casos em que os insumos aplicados no produto industrializado não tenham sofrido tributação do IPI.

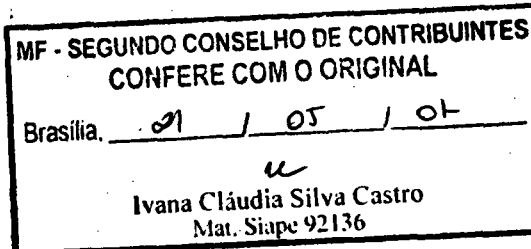
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.


ANTÔNIO CARLOS ATULIM
Presidente


MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA
Relatora



Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Nadja Rodrigues Romero, Antonio Ricardo Accioly Campos (Suplente), Antonio Zomer, Ivan Allegretti (Suplente) e Maria Teresa Martínez López.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>21</u> / <u>05</u> / <u>07</u> <i>[assinatura]</i> Ivana Cláudia Silva Castro Mat. SIAPE 92136

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Ribeirão Preto - SP.

Informa o relatório da decisão recorrida, como segue:

"(...)

2. A interessada protocolizou pedido de ressarcimento de créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) acumulados no segundo trimestre do ano de 2002 e oriundos de aquisições de insumos desonerados de IPI, no montante de R\$ 135.002,11, fundamentando-se no artigo 11, da Lei n.º 9.779, de 1999. Tal solicitação foi cumulada com pedidos de compensação.

3. A Delegacia da Receita Federal - DRF em Sorocaba, com base no relatório fiscal de fls. 107/108, indeferiu as solicitações sob o fundamento de que o pedido não tem respaldo legal, o que impede seu deferimento.

4. Irresignada com a decisão administrativa de cujo teor teve ciência em 21/10/2002, conforme documento de fl. 117, a contribuinte interpôs manifestação de inconformidade, de fls. 118/136, encaminhada como tempestiva pelo órgão de origem, na qual, em síntese, alegou o que se segue:

- O crédito tributário em ressarcimento foi fundamentado no artigo 153, IV, § 3º da Constituição Federal – CF Decreto n.º 2.346, de 1997 e no RE n.º 212.484-2, de 1998.
- A norma constitucional incerta no inciso I, § 3º, do artigo 153, não institui nenhuma limitação quanto ao direito de crédito de IPI. Os créditos de IPI, calculados pelas aquisições desoneradas também encontram respaldo legal e constitucional no artigo 25, da Lei n.º 4.503, de 1964 e artigo 49 da Lei n.º 5.172, de 1966 (CTN).
- A legislação federal aplicável ao IPI vem se aprimorando e já reconhece o direito de crédito nas aquisições de insumos empregados na industrialização de produtos isentos ou tributados a alíquota zero, como se verifica claramente da redação contida no artigo 11, da Lei n.º 9.779, de 1999.
- O exposto no artigo 11 da mencionada lei, pela interpretação por analogia e equidade (artigo 108 – CTN) reforçou o entendimento do crédito tributário do IPI quanto das aquisições desoneradas do imposto.
- O STF tem reiterado o entendimento de que nas operações de aquisição de insumos isentos, o contribuinte tem direito ao crédito a eles relativo, como se verifica do julgamento do RE n.º 212.484-2/RS.
- Os órgãos da Administração Pública, entre eles as Delegacias de julgamento e Conselhos de Contribuintes, têm se manifestado

favoravelmente aos contribuintes, a partir da Decisão do STF no RE nº 212.484-2.

5. Para corroborar o alegado citou vasta doutrina e jurisprudência."

Apreciando as razões postas na impugnação, a Turma Julgadora proferiu decisão cujo teor está escoreçado na seguinte ementa:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

Ementa: CRÉDITOS DE IPI. INSUMOS NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS A ALÍQUOTA ZERO.

Somente os créditos relativos a insumos onerados pelo imposto são suscetíveis de escrituração, apuração e aproveitamento mediante pedido de ressarcimento ao fim do trimestre-calendário...

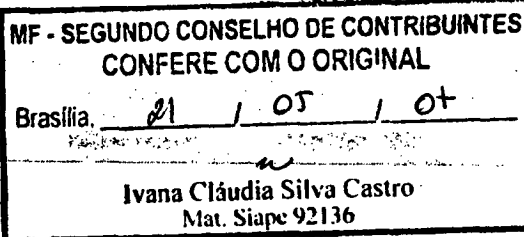
Solicitação Indeferida".

Cientificada da decisão em 13/01/2006, a interessada apresentou recurso voluntário a este Eg. Conselho de Contribuintes em 09/02/2006, prestando as seguintes informações e razões de dissentir: 1) efetuou levantamento técnico do crédito tributário do IPI, apurado das entradas desoneradas desse imposto; 2) a Constituição da República e decisões do Supremo Tribunal Federal e dos Conselhos de Contribuintes, que reproduz, dão respaldo e asseguram o direito ao crédito do IPI como pretendido; 3) defende que o Decreto nº 2.346/1997 determina a observância, pela Administração Pública Federal, das normas de procedimentos em razão de decisões judiciais.

Alfim requer sejam deferidos o crédito tributário atualizado, as compensações de impostos e contribuições e o afastamento de qualquer penalidade, bem como a suspensão da exigibilidade dos tributos compensados.

É o Relatório.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>21</u> / <u>05</u> / <u>06</u>
<i>n</i> Ivana Cláudia Silva Castro Mat. Siape 92136



Voto

Conselheira MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA, Relatora

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

A matéria de mérito consiste na defesa do direito de creditamento do IPI relativo às matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários adquiridos com alíquota zero e aplicados em produtos saídos com alíquota positiva do imposto.

A norma que ensejou o entendimento da recorrente, em que pese não citada no recurso voluntário, sendo porém citada no demonstrativo da origem do crédito e da compensação que apresentou à fl. 15, é o art. 11 da Lei nº 9.779/1999, a qual foi devidamente complementada, nos termos do art. 100 do CTN, pela Instrução Normativa nº 33/99.

Traz-se à colação o disposto nas referidas normas.

Art. 11 da Lei nº 9.779/99:

“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 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.”

Instrução Normativa SRF nº 33/99:

“Do direito ao aproveitamento do saldo credor do IPI – Art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999

Art. 4º O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento, industrial ou equiparado, a partir de 1º de janeiro de 1999.

Art. 5º Os créditos acumulados na escrita fiscal, existentes em 31 de dezembro de 1998, decorrentes de excesso de crédito em relação ao débito e da saída de produtos isentos com direito apenas à manutenção dos créditos, somente poderão ser aproveitados na dedução do IPI devido, vedado seu ressarcimento ou compensação.

§ 1º Os créditos a que se refere este artigo deverão ficar anotados à margem da escrita fiscal do IPI.

§ 2º O aproveitamento dos créditos do IPI de que trata este artigo somente poderá ser efetuado com débitos decorrentes da saída dos

produtos acabados, existentes em 31 de dezembro de 1998, e dos fabricados a partir de 1º de janeiro de 1999, com a utilização dos insumos originadores desses créditos, considerando-se que os produtos que primeiro saírem foram industrializados com a utilização dos insumos que primeiro entraram no estabelecimento.

§ 3º O aproveitamento dos créditos, nas condições estabelecidas no artigo anterior, somente será admitido após esgotados os créditos referidos neste artigo."

Verifica-se que a improcedência do pedido decorre do próprio princípio da não-cumulatividade do IPI como consta na Constituição da República atual e constava nas anteriores.

O aparente conflito entre regras e princípios é questão recorrente no Direito. O interprete necessita se valer dos dois para alcançar o sentido do comando normativo a ser observado. E, de ordinário, um não se opõe ao outro. Ao contrário, a regra se presta, quase sempre, a complementar o princípio, dando-lhe aplicabilidade.

No dizer de Humberto Ávila¹, relativamente ao princípio e a regra, *"a única diferença constatável continua sendo o grau de abstração anterior à interpretação (...): no caso dos princípios o grau de abstração é maior relativamente à norma de comportamento a ser determinada, já que eles não se vinculam abstratamente a uma situação específica (...); no caso das regras as conseqüências são de pronto verificáveis, ainda que devam ser corroboradas por meio do ato de aplicação."*

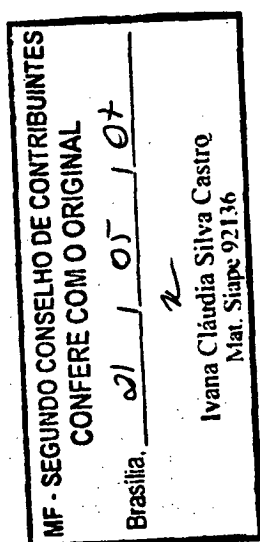
Acresce que as regras também dependem de interpretação conjunta com os princípios que a elas digam respeito e que os princípios normalmente requerem a complementação de regras para serem aplicados.

Mais adiante (p. 63), discorre que:

"As regras podem ser dissociadas dos princípios quanto ao modo como prescrevem o comportamento. Enquanto as regras são normas imediatamente descritivas, na medida em que estabelecem obrigações, permissões e proibições mediante a descrição da conduta a ser adotada, os princípios são normas imediatamente finalísticas, já que estabelecem um estado de coisas para cuja realização é necessária a adoção de determinados comportamentos. Os princípios são normas cuja qualidade frontal é, justamente, a determinação da realização de um fim juridicamente relevante, ao passo que característica dianteira das regras é a previsão do comportamento.

Com efeito, os princípios estabelecem um estado ideal de coisas a ser atingido (state of affairs, Idealzustand), em virtude do qual deve o aplicador verificar a adequação do comportamento a ser escolhido ou já escolhido para resguardar tal estado de coisas. Estado de coisas pode ser definido como uma situação qualificada por determinadas qualidades. O estado de coisas transforma-se em fim quando alguém aspira conseguir, gozar ou possuir as qualidades presentes naquela situação."

¹ ÁVILA, Humberto. TEORIA DOS PRINCÍPIOS da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4ª ed. revista. São Paulo: Malheiros. 08-2004. p. 40



Neste diapasão, tem-se que a não-cumulatividade se constitui em um princípio constitucional, existente nas Constituições brasileiras desde 1946. O princípio da não-cumulatividade estabelece estados de coisas como a limitação ao poder de tributar, de previsibilidade de legislação, de equilíbrio entre interesses público e privado, sendo que sua concretização depende do estabelecimento de determinadas condutas. Portanto, inequívoca a sua condição de princípio e não regra.

O art. 153, § 3º, inciso II, da Constituição da República (CR) refere-se à não-cumulatividade de forma específica, dando os contornos em que será aplicada, porém não a reduzindo à condição de regra, de vez que não prescreve o comportamento ou a forma (*modus operandi*) de sua realização, mas somente os limites para tal.

Dispõe o referido inciso:

Art. 153:

“§ 3º. O imposto previsto no inciso IV [imposto sobre produtos industrializados]

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

Ou seja, a não-cumulatividade tem como finalidade limitar a tributação, impedindo a exigência do tributo sobre o mesmo produto de forma cumulativa. Para tanto, estabelece que a tributação deverá observar o montante já cobrado nas operações anteriores, sempre sobre o mesmo produto. A legislação que rege o IPI prescreve o comportamento a ser adotado pelo contribuinte como forma de realização da não-cumulatividade, isto é, determina que a compensação se efetive na escrita fiscal e seja efetuada pelo próprio sujeito passivo. Este o único comportamento estabelecido pela lei como forma de realização do princípio constitucional da não-cumulatividade. Dessa circunstância haver o STF considerado, em decisões passadas, o crédito como modalidade de crédito escritural.

Com a edição da Lei nº 9.779/99 foram ampliadas as prescrições de comportamentos possíveis para realização do citado princípio. Passou a ser prevista a possibilidade de realização da não-cumulatividade não mais só pela compensação, como também pela restituição do saldo credor porventura acumulado na escrita fiscal, em razão da especificidade da tributação do produto final saído, em relação aos ingressos geradores de créditos, sendo tais créditos decorrentes do tributo cobrado na operação anterior.

A industrialização de qualquer produto requer a agregação de outros que se constituirão nos insumos (*lato sensu*) necessário ao surgimento do novo produto pretendido. Ao surgir o produto pretendido, não mais existirão, individualmente, aqueles que lhe deram origem. Quando a CR determina a observância da não-cumulatividade, o faz impedindo que haja tributação em cascata. A determinação de se compensar o que for devido em cada operação com o que foi cobrado na operação anterior, deixa explícito que houve tributação na operação imediatamente anterior.

Por outro lado, a regra legal vigente até dezembro de 1998 não admitia a utilização do instituto da compensação que não de forma escritural, efetuada pelo contribuinte em sua escrita, no período de tempo considerado pela norma para apuração do imposto devido (decenal, quinzenal ou mensal, dependendo da norma em vigor). Dessa regra derivou o

impedimento de utilizar-se dos créditos até então acumulados que não dentro da própria escrita fiscal.

O princípio constitucional não pode ser transmudado em regra, uma vez que regra ele não é. A regra foi estabelecida pela norma infraconstitucional que havia estabelecido aquele *modus operandi* de aplicação – somente pela compensação na escrita fiscal.

Com a Lei nº 9.779, de 19/01/1999, entendeu por bem o legislador ampliar o leque de possibilidades de aplicação do princípio da não-cumulatividade e introduziu, com vigência a partir daquele ano, a possibilidade de se repetir o crédito de IPI acumulado na escrita fiscal, para o qual houvesse impossibilidade material de compensar tributo apurado na etapa posterior.

Via de regra, no exercício regular e constante de sua atividade, o contribuinte legal do imposto sobre produtos industrializados tem como moto contínuo a apuração de imposto devido em razão do lançamento que efetua no ato da emissão da nota fiscal de saída tributada do produto que industrializa ou vende. Pode, no entanto, ocorrer de o produto final obtido, por motivos que aqui não interessa analisar, sofrer tributação diferenciada em relação aos insumos, ou seja, tenham estes tributação superior àquele, ensejando acumulação constante de saldo credor.

Assim, em face da impossibilidade de compensação do saldo credor apurado, o legislador, reconhecendo esta questão, editou a Lei nº 9.779/99 que veio suprir a falta de norma legal que desse solução jurídico-legal ao fato. Entretanto, esse mesmo legislador determinou a aplicação da referida regra somente a partir de janeiro de 1999.

O entendimento a ser retirado do artigo acima transcrito não é o defendido pela recorrente, mesmo que consonante com decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal.

As decisões do STF cujas ementas foram reproduzidas no recurso voluntário não são suficientes para impor a observância do Decreto nº 2.346/1997. Esse ato legal está adstrito às decisões definitivas do STF com efeitos *erga omnes* e não em decisões com efeitos *inter partes*, como quer a recorrente, as quais não possuem número suficiente para conduzir ao convencimento de ser esta a posição definitiva daquela Corte.

Dos termos da norma do art. 11 da Lei nº 9.779/99 constata-se que “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...”.

A inteligência do comando é clara quanto à origem do saldo credor, ou seja, é o saldo credor decorrente de aquisição de insumos (tributados) aplicados na industrialização de produtos, sejam tributados ou não, que o contribuinte não puder compensar. Não há outro entendimento a ser extraído do comando. Para que haja a formação de “saldo credor” é necessário que tenha havido tributação dos insumos adquiridos.

Ou seja, a expressão “*inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero*” refere-se claramente ao produto fabricado pela recorrente e não às matérias-primas de que se utiliza. Ora, se ditos insumos não sofrem tributação, o fato de eles comporem produto final

totalmente diverso não enseja o direito de crédito sobre a parcela que lhes corresponde na composição valorativa do produto. Fosse assim, exemplificativamente, os produtos derivados de metal quase não poderiam ser tributados uma vez que os minerais no país são imunes por determinação constitucional e o minério de ferro é o insumo principal para industrialização destes produtos.

Dessarte, verifica-se que, coerentemente, a norma do art. 11 da Lei nº 9.779/99 refere-se à saída de produto final "*inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero*" (e não só aqueles que forem tributados com alíquota positiva na saída), no qual tenha sido utilizado insumos dos quais decorreram o saldo credor do IPI, acumulado na escrita fiscal.

Isso conduz, cristalina, ao entendimento de que os insumos devem ser tributados para que ocorra o direito de crédito. Nem a interpretação mais ampla dada aos princípios constitucionais permite inferir que o insumo não tributado que componha produto final tributado possa ter parte de seu valor excluído do custo final do produto e transmudado como se tributo fosse.

Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 28 de março de 2007.

Maria Cristina Roza da Costa
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília.	<u>21 / 03 / 07</u>
~	
Ivana Cláudia Silva Castro Mat. Siape 92136	

ds