



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10865.000711/98-08
Recurso nº : 124.630
Acórdão nº : 203-10.354

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

Recorrente : COMPANHIA INDUSTRIAL E AGRÍCOLA OMETTO
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

IPI. PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE. A não-cumulatividade do IPI é exercida pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos.

CRÉDITOS BÁSICOS. RESSARCIMENTO. PERÍODO DE APURAÇÃO ANTERIOR À LEI Nº 9.779/99. Os créditos básicos somente podem ser aproveitados para dedução do IPI devido, vedado seu ressarcimento ou compensação com outros tributos e contribuições. O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779/99, alcança exclusivamente os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 33/99.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
COMPANHIA INDUSTRIAL E AGRÍCOLA OMETTO.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Valdemar Ludvig (Relator), Maria Teresa Martínez López, Mauro Wasilewski (Suplente) e Antonio Ricardo Accioly Campos (Suplente). Designado o Conselheiro Antonio Bezerra Neto para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 10 de agosto de 2005.


Antonio Bezerra Neto

Presidente e Relator-Designado

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

Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Cesar Piantavigna e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Eaal/mdc

MINISTÉRIO DA FAZENDA	
2º Conselho de Contribuintes	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	07 / 02 / 06
VISTO	



Processo nº : 10865.000711/98-08
Recurso nº : 124.630
Acórdão nº : 203-10.354

Recorrente : COMPANHIA INDUSTRIAL E AGRÍCOLA OMETTO

RELATÓRIO

A empresa acima identificada, solicita ressarcimento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, sobre aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, empregados na industrialização dos produtos Açúcar Cristal, Álcool Anidro, Álcool Hidratado e Óleo de Fúsel, com base no art. 82, I, do RIPI/82 e IN 114/88, pedido este vinculado a Pedidos de Compensações.

O Delegado da Delegacia da Receita Federal em Limeira indeferiu o pedido com base em informação fiscal no sentido de que nenhum dos produtos industrializados pela requerente está amparado nas normas legais que lhe garantisse a manutenção do crédito com a possibilidade de ressarcimento e eventuais excedentes.

Cientificada da decisão supra, a interessada apresenta MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE, alegando em suma que seu direito de ressarcimento estaria garantido pelo artigo 11 da Lei nº 9.779/99. Logo, equivocada estaria a decisão atacada, pois, seria perfeitamente cabível a compensação dos créditos de IPI, inclusive entre tributos e contribuições de espécies diferentes.

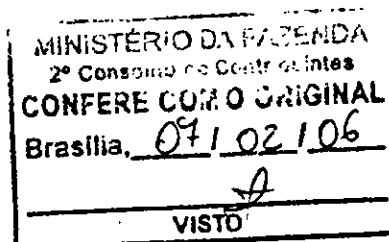
A DRJ/Ribeirão Preto, indeferiu o pedido em decisão assim ementada:

"Ementa: 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 aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagens 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 e que tenham sido utilizados na industrialização."

Inconformada com a decisão, a recorrente apresenta tempestivamente recurso voluntário dirigido a este Colegiado, reiterando suas razões de pedir já apresentados nas fases anteriores.

É o relatório.





Processo nº : 10865.000711/98-08
Recurso nº : 124.630
Acórdão nº : 203-10.354

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR VALDEMAR LUDVIG

O Recurso é tempestivo e preenche todos os demais requisitos exigidos para sua admissibilidade, estando, portanto, apto a ser conhecido.

A matéria que se nos apresenta para apreciação diz respeito ao ressarcimento de crédito do IPI referente à aquisição de insumos, adquiridos antes da vigência da Lei nº 9.779/99, empregados na industrialização de produtos cuja saída não sofre a incidência do tributo, bem como a utilização destes créditos na compensação de débitos referentes a tributos e contribuições de espécies diferentes.

Em trabalho de autoria do ilustre tributarista Ives Gandra da Silva Martins, publicado pela Revista Dialética de Direito Tributário, nº 44. Pg. 172/174, a matéria é abordada nos seguintes termos:

"...

Abre, tal colocação, outra questão, a do alcance da recente Lei 9.779/99, decorrente da M.P. 1788/98, quanto à possibilidade, de aproveitamento de créditos passados.

Está o artigo 11 da referida lei assim redigido:

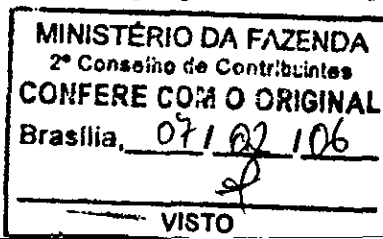
'O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado a alíquota zero, que o contribuinte 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.'

O dispositivo contém dois princípios. O primeiro reitera o princípio constitucional de que o IPI é um tributo não-cumulativo; por consequência, o tributo incidente sobre os insumos pode ser aproveitado sempre que nasce a obrigação tributária (incidência, isenção, anistia e remissão) e, com muito mais razão, no caso da alíquota zero, em que nascem obrigação e crédito tributários.

O segundo princípio é o de que tais créditos de IPI incidentes sobre os insumos podem ser compensados, nos termos dos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430 de 1996, o que vale dizer, contra débitos de outros tributos que deveriam ser pagos pelo contribuinte.

Parece-me inequívoco que o artigo faz clara menção a que o crédito compensado com o débito do próprio IPI, apurado periodicamente, sempre foi permitido, por ser inerente à própria Constituição, não estando submetido às expressas hipóteses legais pretéritas.

Em outras palavras, o artigo 11 apenas explicitou, no concernente ao princípio da não-cumulatividade, princípio constitucional inequívoco de que, nos casos de saída de produtos sujeitos à alíquota zero, em que há nascimento da obrigação tributária, o crédito relativo à insumos é permitido, desde a Constituição de 1967, com reiteração na Constituição de 1988. a lei acatou a orientação pretoriana. Respeitou o decidido pela Suprema Corte.



3



Processo nº : 10865.000711/98-08
Recurso nº : 124.630
Acórdão nº : 203-10.354

Por esta razão, a dicção do artigo declara que:

'O crédito que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado...'

Ora, nitidamente, o discurso legislativo reconhece uma situação pretérita e esclarece uma situação futura. Reconhece que o direito à compensação do IPI contra o IPI, em operações 'isentas' e de 'alíquota zero' é direito constitucional do contribuinte, mas algumas vezes de difícil uso, razão pela qual o artigo 11 é dedicado a abrir um espectro maior de utilização do crédito não compensável contra o IPI, para outros tributos. Por esta razão, para a compensação com débitos de outra natureza, utiliza-se o legislador do futuro do indicativo (poderá), referindo-se à compensação dentro do próprio IPI como situação vigente: 'crédito que, hoje, não puder ser compensado com o IPI das saídas de outros produtos'.

Não resta dúvida, portanto, que quanto à compensação do IPI, nos casos de isenção e alíquota zero, o legislador reconhece que a compensação é sempre possível, abrindo campo para a compensação heterógena, isto é, com débitos de outra natureza".

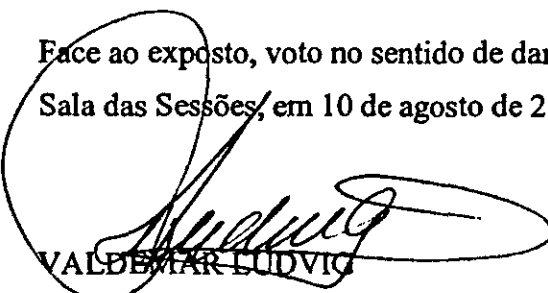
O Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Recurso Especial nº 435.783 – AL, também decidiu pela retroatividade do artigo 11 da Lei nº 9.779/99 em decisão assim emendada:

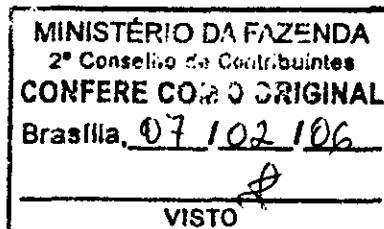
"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO. CREDITAMENTO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. LEI Nº 9.779/99.

- 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."*

Face ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 10 de agosto de 2005


VALDEMAR LUDWIG





Processo nº : 10865.000711/98-08
Recurso nº : 124.630
Acórdão nº : 203-10.354

VOTO DO CONSELHEIRO ANTONIO BEZERRA NETO
DESIGNADO QUANTO À INTERPRETAÇÃO DO ART. 11 DA LEI Nº 9.779/99

A discordância em relação ao voto do ilustre relator prende-se à interpretação do art. 11 da Lei nº 9.779/99 no sentido de que às empresas industriais era permitido o aproveitamento dos créditos do IPI oriundos da aquisição de insumos tributados, inclusive recebidos antes de 1º de janeiro de 1999, e empregados na industrialização de produtos à alíquota zero.

Princípios versus Regras

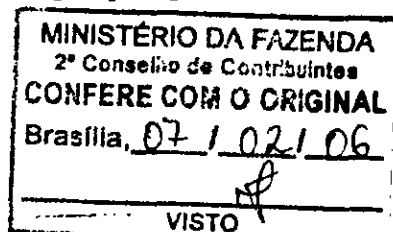
De início, antes de desenvolver melhor, cabe distinguir os “princípios” das “regras”. Segundo o magistério de CANOTILHO:

“(1) os princípios são normas jurídicas impositivas de uma optimização, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionalismos fácticos e jurídicos; as regras são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõem, permitem ou proibem) que é ou não é cumprida. (...) os princípios, ao constituírem exigências de optimização, permitem o balanceamento de valores e interesses (não obedecem, como as regras, à ‘lógica do tudo ou nada’), consoante o seu peso e a ponderação de outros princípios eventualmente conflitantes; as regras não deixam espaço para qualquer outra solução, pois se uma regra vale (tem validade) deve cumprir-se na exacta medida das suas prescrições, nem mais nem menos. (...) (4) os princípios suscitam problemas de validade e peso (importância, ponderação valia); as regras colocam apenas questões de validade (se elas não são correctas devem ser alteradas).”

Emerge evidente, então, que os princípios, por possuírem baixo grau de concretude; alto grau de generalidade, fluidez e plasticidade que lhes são peculiares, não se confundem em hipótese alguma com as regras. O que se discute geralmente na doutrina, então, são os conflitos entre os próprios princípios, em que, pode haver um balanceamento entre eles; e os conflitos entre regras (antinomias), que por sua vez são resolvíveis a partir de critérios fortes e objetivos.

Princípio da não-cumulatividade - escopo

Acresce-se ainda 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





Processo nº : 10865.000711/98-08
Recurso nº : 124.630
Acórdão nº : 203-10.354

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.

Dessa forma, não há como sustentar o argumento da contribuinte com base unicamente no princípio da não-cumulatividade, pois, um princípio constitucional de índole programática não é apto a criar relações jurídicas materiais de ordem subjetiva, possuindo como função, via de regra, tão-somente inspirar e orientar, o legislador, para o exercício da competência legislativa no momento da criação das normas jurídicas que regulam o imposto. Somente a lei, elaborada por quem detém a competência legiferante conferida pela Constituição, assim como as normas constitucionais de eficácia plena e aplicabilidade imediata, têm o condão de criar relações jurídicas de direito material.

A esse respeito, cabe salientar que 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, como já foi amplamente demonstrado alhures, 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.

Outrossim, há um dado extremamente importante que não se pode relevar: a legislação anterior 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:

Regulamento do IPI/82, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982:

"(...)

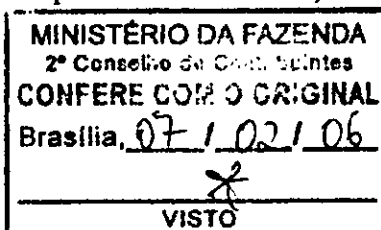
Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos e não tributados (...) (g.n.)

"(...)"

Regulamento do IPI/98, aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998:

"(...)





Processo nº : 10865.000711/98-08
Recurso nº : 124.630
Acórdão nº : 203-10.354

Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, 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;

(...)

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.)

Assim, em resumo, o que se vê é que há um enorme equívoco quando se assevera que o artigo 11 da Lei nº 9.779/99, é meramente interpretativo. A uma, porque a lei não é expressamente interpretativa a teor da dicção do art. 106, I, do CTN; a duas, porque as leis em regra aplicam-se para os fatos futuros; a três, porque o princípio da não-cumulatividade não é absoluto como já foi exaustivamente demonstrado, vindo o art. 11 da Lei nº 9.779/99 apenas dar um maior grau de concretude a esse princípio; a quatro, se entendermos que a referida lei é interpretativa estaríamos afastando legislação válida e vigente, em sede de instância administrativa, sob a roupagem de estarmos "interpretando" e, por último, e não menos importante, a legislação anterior era clara e incontroversa, podendo-se ousar afirmar que não havia o que se interpretar, mas tão-somente aplicar a regra positiva que comandava o estorno na situação referida, motivo pelo qual desnecessária a existência de lei interpretativa.

Não pairam dúvidas, portanto, de que o direito ao aproveitamento dos créditos oriundos da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem aplicados em produtos isentos ou tributados à alíquota zero alcança exclusivamente os insumos recebidos no estabelecimento a partir de 1º de janeiro de 1999, não tendo amparo legal, por conseguinte, o pedido de ressarcimento com base em créditos básicos originados de insumos recebidos em períodos anteriores a 1999.

Na verdade o que houve foi uma ampliação nas 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.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 10 de agosto de 2005.


ANTÔNIO BEZERRA NETO

