MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 12 / 09 / 07
Rubrica

Processo nº : 13639.000668/2002-72
Recurso nº : 132.723
Acórdão nº : 203-11.004

Recorrente : LATICÍNIOS DAMATTA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG

IPI. CRÉDITOS BÁSICOS. RESSARCIMENTO. INSUMOS APLICADOS NA ELABORAÇÃO DE PRODUTOS NT.

Os produtos classificados na TIPI como "NT" não estão incluídos no campo de incidência do IPI, não se enquadrando suas elaborações no conceito jurídico de industrialização. Inaproveitáveis os créditos originários de aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem destinados à fabricação de produtos não tributados (NT).

INSUMOS. Produtos outros, não classificados como insumos segundo o Parecer Normativo CST nº 65/79, incluindo produtos para limpeza e higiene e produtos destinados ao ativo permanente, não podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário para os fins de créditos do 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.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE. Não compete à autoridade administrativa, com fundamento em juízo sobre constitucionalidade de norma tributária, negar aplicação da lei ao caso concreto. Prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, por força de dispositivo constitucional.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **LATICÍNIOS DAMATTA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes em negar provimento ao recurso nos seguintes termos: **I) por maioria de votos, quanto aos créditos de insumos utilizados em produtos NT.** Vencidos os Conselheiros Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e Valdemar Ludvig; **e II) por unanimidade de votos, em relação às demais matérias.**

Sala das Sessões, em 27 de junho de 2006.

Antonio Bezerra Neto
Presidente

Odassi Guerzoni Filho
Relator

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 08 / 08 / 06
VISTO

Participaram ainda do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Cesar Piantavigna, Sílvia de Brito Oliveira e Eric Moraes de Castro e Silva.
Eaal/mdc

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 08 / 08 / 06
VISTO

Processo nº : 13639.000668/2002-72
Recurso nº : 132.723
Acórdão nº : 203-11.004

Recorrente : LATICÍNIOS DAMATTA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de IPI, formulado em 13/12/2002 pela interessada - estabelecimento que atua no ramo de fabricação de produtos isentos, não tributados e tributados a alíquota zero (produtos lácteos) -, com fundamento no art. 11 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999 e Instrução Normativa SRF 33/99, relativo a créditos apurados no período de 01/01/2002 a 31/03/2002, no valor de R$ 33.548,73. Juntamente com o pedido de ressarcimento, a interessada formalizou a entrega de pedido de compensação de débitos da Cofins, constando o mesmo do Processo nº 10640.000738/2003-46 a este juntado por apensação.

Adotando na íntegra o Relatório Fiscal de fls. 252 a 272, a Delegacia da Receita Federal de Juiz de Fora, por meio do despacho decisório de fls. 274 a 275, glosou os créditos de IPI, da ordem de R$ 11.115,05, referentes às aquisições de produtos de limpeza e higiene e de produtos destinados ao ativo permanente, bem como de embalagens destinadas a produtos classificados na TIPI como "Não Tributados" – NT (no caso, o leite "longa vida" – UHT). Baseou-se no artigo 25 da Lei nº 4.502/64, regulamentado pelo artigo 147, inciso I, do RIPI/98, no artigo 164, inciso I, do RIPI/2002, no Parecer Normativo nº 65/79 e, ainda, no artigo 11 da Lei nº 9.779/99 e IN nº 33/99.

Conseqüentemente, os pedidos de compensação acima mencionados tiveram também uma homologação parcial, ou seja, nos limites do crédito reconhecido pelo despacho decisório da DRF, da ordem de R$ 22.433,68.

Cientificada de tal decisão, a interessada apresentou manifestação de inconformidade (fls. 285 a 290), citando algumas decisões judiciais e textos doutrinários, argumentando, em síntese, que:

- o artigo 11 da Lei nº 9.770/99 e os artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430/96, deixam evidente o seu direito à manutenção dos créditos decorrentes da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento, não tributado ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos;

- a dispensa do tributo na saída da mercadoria industrializada não tem o condão de impor ônus ao contribuinte, ou seja, violar o cânone constitucional da não-cumulatividade com a quebra do princípio onerando ilegalmente o industrializador do produto;

- o não aproveitamento do crédito do imposto tendo em vista a isenção, não incidência e alíquota zero implica em tributar o contribuinte de direito ferindo o princípio da incidência do imposto sobre o valor agregado e da não-cumulatividade;

- a Lei nº 9.779/99 apenas instrumentalizou a forma pela qual irá se reger um comando constitucional completo e de eficácia plena, qual seja, o princípio da não-cumulatividade;

- a *"..Decisão de nº 48, de 05 de abril de 2000, veiculada no DOU do dia 03 de julho do corrente ano, proferida pelo Sr. Chefe da 10ª Região Fiscal da Receita Federal"* admitindo, em casos concretos, *"...a possibilidade de manutenção dos créditos do IPI, mesmo quando relativos a insumos empregados na fabricação de produtos não-tributados"* significaria o reconhecimento da violação constitucional perpetrada pelo artigo 2º, § 3º, da IN 33/99; e

- são ilegais e inconstitucionais os limites temporais à constituição do crédito de IPI passível de aproveitamento.

A DRJ de Juiz de Fora-MG indeferiu na sua totalidade a solicitação da interessada contida na referida manifestação de inconformidade, assim ementando o Acórdão DRJ/JFA nº 10.734, de 21 de julho de 2005 (fls. 301 a 312):

> *"RESSARCIMENTO DE SALDO CREDOR ESCRITURAL DE IPI – LEI nº 9.779, de 1999. O direito ao ressarcimento de saldo credor do IPI decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização de produtos, excluem os não-tributados,segundo previsão contida no artigo 11 da Lei nº9.779, de 19/01/1999, e na IN SRF nº 33, de 04/03/1999, porque juridicamente suas elaborações não se constituírem industrialização, estando fora do campo de incidência do IPI. CRÉDITOS. Geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários,* stricto sensu, *e material de embalagem) quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste,o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, vice-versa, desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.*
>
> *Assunto: Normas de Administração Tributária*
>
> *Período de apuração: 01/01/2002 a 31/03/2002*
>
> *Legislação tributária. Legalidade. As normas e determinações previstas na legislação tributária presumem-se revestidas do caráter de legalidade, contando com validade e eficácia, não cabendo à esfera administrativa questioná-las ou negar-lhes aplicação.*
>
> *Solicitação indeferida"*

Irresignada, a interessada apresentou, tempestivamente, recurso voluntário a este Segundo Conselho (fls. 320 a 325), onde, basicamente, repete as argumentações apresentadas na peça impugnatória à decisão de 1ª instância.

É o relatório.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ODASSI GUERZONI FILHO

O Recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

O ponto de divergência a ser analisado é a procedência ou não do direito ao crédito de IPI de aquisições de produtos de higiene e limpeza, de produtos destinados ao ativo permanente e de aquisições de embalagens destinadas a produtos não tributados (NT).

A argumentação da interessada de prendeu exclusivamente aos aspectos legais do direito ao crédito, não questionando a destinação ou utilização que o relatório fiscal atribuiu aos insumos objeto da glosa.

No que se refere aos produtos utilizados na higienização e limpeza, bem como aqueles destinados ao ativo permanente, a glosa se baseou, fundamentalmente, nos dispositivos do Parecer Normativo CST 65, de 1979, que esclareceu, em seu item 11, ser passível de creditamento do IPI, além dos que integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, *stricto-sensu*, e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste,o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas,em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente. Não havendo tais alterações, ou havendo em função de ações exercidas indiretamente – como é o caso dos produtos objetos da glosa, em discussão – ainda que se dêem rapidamente e mesmo que os produtos não estejam compreendidos no ativo permanente, inexiste o direito ao crédito do IPI.

Quanto à glosa dos insumos adquiridos para utilização na fabricação de produtos não tributados (NT), não procede a argüição da recorrente 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.

Esclareça-se, inicialmente, 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 da Lei nº 5.172/66 (CTN), 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.***

Observe-se que não há referência alguma a hipótese de ressarcimento do saldo credor, mas sim de transferência deste saldo para períodos seguintes. Portanto, a possibilidade de

ampliação das hipóteses de compensação dos créditos decorrentes de créditos incentivados trazida pelo art. 11 da Lei nº 9.779/99 nada tem a ver com o princípio da cumulatividade.

De outra parte, verifica-se, analisando a evolução dos atos normativos que regulam o IPI, que os créditos relacionados aos insumos empregados em produtos não tributados (NT) não foram contemplados, por exemplo, com o mesmo tratamento destinado aos empregados em produtos isentos e os de alíquota zero, visto que estes, sob a luz do art. 82, inciso I, do RIPI/82, não podiam ser aproveitados, e passaram, entretanto, a sê-lo após o advento da Lei nº 9.779/99; aqueles, não.

Assim, o CTN, diante da dificuldade de operacionalizar o sobredito princípio da cumulatividade, se aplicado a cada produto, um a um, desvinculou 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.

Todavia, 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 inclua nesse confronto de "débitos x créditos", os créditos relativos a insumos aplicados em produtos que estão fora do campo de incidência do IPI, quais sejam, os produtos não tributados - NT.

Em outras palavras, quis a norma positiva assegurar o direito ao crédito apenas quando, na saída, houvesse 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.

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, repita-se, 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 de, apenas, produtos tributados, isentos ou tributados à alíquota zero. Não cogitou dos produtos não tributados, os NT.

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 do leite "longa vida" (UHT), produzido pela recorrente. 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. É a dicção dos artigos 2º e 8º do Regulamento do IPI/98:

> *"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)."*(grifei)

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).*(grifei)
>
> *(...)"*

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 montante do imposto devido (na hipótese de apuração de saldo devedor) ou que pode ser ressarcido ou compensado nos termos da legislação específica para tanto (na hipótese de saldo credor).

Ou, conforme bem destacado no Acórdão recorrido, "*...o aproveitamento de créditos do IPI está intimamente ligado ao conceito do que seja estabelecimento industrial para a legislação desse imposto, no sentido de que não ser um estabelecimento de tal espécie implica o não reconhecimento da existência de créditos ou débitos de IPI, impossibilitando o aproveitamento dos primeiros (dos créditos) ou o surgimento da obrigação tributária principal decorrente dos segundos (dos débitos).*"

A decisão da Superintendência Regional da Receita Federal da 10ª Região Fiscal trazido pela recorrente pouco ou nada o auxilia, primeiro, por vincular apenas os servidores daquela região fiscal ao seu cumprimento, segundo, por tratar de situação distinta da do presente processo, e, por último, e especialmente, em face do recentíssimo Ato Declaratório Interpretativo nº 5, de 17/04/2006, da Secretaria da Receita Federal, que dispõe:

> "....
>
> *Art. 1º Os produtos a que se refere o art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999, são aqueles aos quais a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) garante o direito à manutenção e utilização dos créditos.*
>
> *Art. 2º O disposto no art. 11 da Lei nº 9.779, de 11 de janeiro de 1999, no art. 5º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969, e no art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999, não se aplica aos produtos:*
>
> *I – com a notação 'NT' (não-tributados, a exemplo dos produtos naturais ou em bruto) na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002;*
>
> *II – amparados por imunidade;*
>
> *III – excluídos do conceito de industrialização por força do disposto no artigo 5º do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI).*
>
> *Parágrafo único. Excetuam-se do disposto no inciso II os produtos tributados na TIPI que estejam amparados pela imunidade em decorrência de exportação para o exterior."*
>
> (grifos meus)

Nestes termos, deve ser afastada, igualmente, a pretensão da recorrente em ver reconhecido o direito ao crédito dos insumos empregados nos produtos não tributados – NT, por absoluta falta de previsão legal.

No tocante aos julgados trazidos à colação pela interessada, cumpre observar que, mesmo quando emanadas do Supremo Tribunal Federal, as decisões judiciais produzem efeitos apenas em relação às partes que integram os processos, somente alcançando terceiros nas hipóteses previstas no Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, o que não se configurou na espécie. Destaque-se ainda que, em face de sua vinculação ao texto legal, não cabe à autoridade administrativa apreciar questionamentos de ordem constitucional ou doutrinária, competindo-lhe tão-somente aplicar o direito tributário positivo.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 27 de junho de 2006.

ODASSI GUERZONI FILHO