



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl. _____

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	de 16 de 02/07
C	Rubrica

Processo nº : 13841.000427/2001-47
Recurso nº : 132.233
Acórdão nº : 202-17.053

Recorrente : NOVA FORM INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE EMBALAGENS LTDA.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 16/6/2006

Cleuza Takafuji
Cleuza Takafuji
Secretária de Segunda Câmara

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

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 de recurso interposto por NOVA FORM INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE EMBALAGENS LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Raimar da Silva Aguiar e Mauro Wasilewski (Suplente), que votaram por dar provimento parcial para reconhecer o crédito em relação aos insumos isentos.

Sala das Sessões, em 26 de abril de 2006.

Antonio Carlos Atulim
Antonio Carlos Atulim
Presidente

Maria Cristina Roza da Costa
Maria Cristina Roza da Costa
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Raquel Motta Brandão Minatel (Suplente), Nadja Rodrigues Romero, Antonio Zomer e Maria Teresa Martínez López.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 16/01/2006

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13841.000427/2001-47
Recurso nº : 132.233
Acórdão nº : 202-17.053

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Recorrente : NOVA FORM INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE EMBALAGENS LTDA.

RELATÓRIO

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

Por bem relatar os fatos, reproduz-se, abaixo, o relatório da decisão recorrida:

"Trata-se de manifestação de inconformidade, apresentada pela requerente, ante ato de autoridade da Delegacia da Receita Federal em Campinas (Despacho Decisório de fls.42/48), que indeferiu o pedido de restituição de IPI.

A empresa em questão solicitou a restituição de créditos de IPI no valor de R\$50.899,15 (fl.01), do período de maio de 1997 a junho de 2001, relativos à aquisição de insumos isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero, com base em decisão do Superior Tribunal de Justiça, e em Acórdão do Conselho de Contribuintes. Concomitantemente, entrou com os pedidos de compensação de fls. 14/17.

A DRJ/CAMPINAS, considerando que as decisões citadas pela requerente não vinculam a Administração, indeferiu totalmente o pleito, por não constar na legislação federal norma legal que autorize a empresa a créditos de IPI por entrada de insumos isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero, resultando na não-homologação das compensações pleiteadas.

Regularmente cientificada, a postulante apresentou, em 10/12/2003, manifestação de inconformidade de fls. 51/61, alegando, em resumo, o seguinte:

- 1. Embora os atos da Secretaria da Receita Federal estejam vinculados às regras internas legais, seus órgãos julgadores possuem a discricionariedade de decidir com base em decisões terminativas dos órgãos superiores, tais como o Conselho de Contribuintes e o Supremo Tribunal Federal;*
- 2. Defende o direito ao creditamento de IPI nas aquisições de insumos isentos, não-tributados ou tributados à alíquota zero, a serem aplicados no processo produtivo, com amparo no princípio constitucional da não-cumulatividade do imposto;*
- 3. Sustenta o direito de utilizar os referidos créditos na compensação de outros tributos;*
- 4. A compensação de tributos pode ser efetuada no prazo de dez anos da ocorrência do fato gerador, por se tratar o IPI de um imposto lançado por homologação.*

Por fim, requer o deferimento do pedido e a homologação das compensações; a autorização para a transferência de seus créditos para terceiros, bem como a transferência para períodos posteriores; que não seja penalizada ou sofra qualquer ônus pela compensação dos créditos; e por último, a extinção do crédito tributário compensado, nos termos do art. 156, inciso II, do CTN."

Apreciando as razões postas na manifestação de inconformidade, o Colegiado de primeira instância proferiu acórdão resumido na seguinte ementa:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001

Ementa: CRÉDITOS. INSUMOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 16/10/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13841.000427/2001-47
Recurso nº : 132.233
Acórdão nº : 202-17.053

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

É inadmissível, por total ausência de previsão legal, a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos do imposto alusivos a insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, uma vez que inexistente montante do imposto cobrado na operação anterior.

Solicitação Indeferida”.

Intimada a conhecer da decisão em 19/09/2005, a interessada, insurreta contra seus termos, apresentou, em 17/10/2005, recurso voluntário a este Eg. Conselho de Contribuintes, com as seguintes razões de dissentir:

- a) verbera pelo direito de créditos do IPI decorrentes do emprego de matérias-primas isentas, não tributadas ou tributadas à alíquota zero no processo produtivo, em face do princípio constitucional da não-cumulatividade;
- b) entende que tanto a isenção, quanto a não tributação, a imunidade ou a incidência da alíquota zero em algumas operações não afasta a incidência do IPI nessas mesmas operações. Afasta, apenas, a exigência do pagamento do tributo;
- c) defende que a isenção do IPI concedida ao fornecedor não pode afetar o direito ao respectivo crédito do comprador na saída dos produtos que industrializar;
- d) reporta-se ao texto do art. 11 da Lei nº 9.779/99 para arrimar sua tese do direito ao crédito na saída do produto industrializado com a matéria-prima isenta, não tributada ou tributada à alíquota zero;
- e) rechaça a aplicação do art. 5º da IN SRF nº 33/99 por entender que seu texto contraria a Lei nº 9.779/99 ao limitar a compensação dos créditos de IPI;
- f) alega que a Lei nº 9.779/99 autoriza a compensação dos créditos de IPI “inclusive os oriundos do emprego de matérias-primas isentas, não tributadas ou tributadas à alíquota zero”, pugnando pela aplicação do art. 2º, § 2º, incisos I e II da referida IN aos créditos que pretende utilizar para compensar débitos, ambos de mesma natureza e destinação constitucional; e
- g) defende o prazo de dez anos para realização da compensação pretendida, em face de tratar-se de lançamento por homologação.

Alfim requer o acolhimento do recurso para homologar os créditos pleiteados e deferir o pedido de compensação; autorização para transferência dos créditos a terceiros; exclusão de penalidades em razão da compensação efetuada; extinção do crédito tributário compensado; suspensão da carta de cobrança.

É o relatório.

(D)

(D)



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 16/6/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13841.000427/2001-47
Recurso nº : 132.233
Acórdão nº : 202-17.053

Cleuza Takafuji
Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

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

Inicialmente cumpre abordar o item de defesa da recorrente relativo ao prazo prescricional do direito de repetir indébito para afastar a matéria, uma vez que o protocolo do pedido de restituição se deu em 26/10/2001, sendo referente ao período de apuração compreendido entre maio de 1997 e junho de 2001, portanto, no lapso temporal de cinco anos admitidos pelo art. 168 do Código Tributário Nacional – CTN.

Quanto à matéria de mérito, especia sua defesa no art. 11 da Lei nº 9.779/99 e na IN SRF nº 33/99.

Em face de a norma do art. 11 da Lei nº 9.779/99 haver entrado em vigor a partir de 01 de janeiro de 1999 e o período de apuração ser de maio de 1997 a junho de 2001, mister considerar os referidos períodos em dois momentos: períodos até dezembro de 1998 e períodos relativos a janeiro de 1999 em diante.

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 para 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 decorrente 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COMO ORIGINAL
Brasília-DF, em 16/6/2006

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13841.000427/2001-47
Recurso nº : 132.233
Acórdão nº : 202-17.053

Cleuza Takafuji
Secretária de Segunda Câmara

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."

Em relação ao período de apuração compreendido entre maio de 1997 e dezembro de 1998 está pacificado nesta Câmara ser improcedente o pedido.

Improcedente em face 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 intérprete 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."

Neste diapasão, tem-se que a não-cumulatividade se constitui em um princípio constitucional, existente nas Constituições Brasileiras desde a que foi promulgada em 1946. O princípio da não-cumulatividade estabelece estados de coisas como a limitação ao poder de

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 16/6/2006

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13841.000427/2001-47
Recurso nº : 132.233
Acórdão nº : 202-17.053

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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 (o *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 escritural e não financeira.

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 senso) 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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 16/01/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13841.000427/2001-47
Recurso nº : 132.233
Acórdão nº : 202-17.053

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

O princípio constitucional não pode ser transmutado 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 indébito 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.

Destarte, inadmissível o pedido de restituição de saldo credor existente na escrita fiscal até dezembro de 1998. Para esta circunstância, determinou o legislador que se utilizasse do crédito para compensação escritural de débitos futuros, oriundos de emissão de nota fiscal para saída tributada de produtos.

Quanto aos créditos alegados pela recorrente no período de janeiro de 1999 em diante, melhor sorte não o assiste, seja pela inteligência do acima exposto, seja em face da argumentação apresentada.

Alega que “a Lei nº 9.779/99 autoriza a compensação dos créditos de IPI inclusive os oriundos do emprego de matérias-primas isentas, não tributadas ou tributadas à alíquota zero, pugnando pela aplicação do art. 2º, § 2º, incisos I e II da referida IN aos créditos que pretende utilizar para compensar débitos, ambos de mesma natureza e destinação constitucional”.

Não é este o entendimento a ser retirado do artigo acima transcrito. Consta dele 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: 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.

e

J 7



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 16/04/2006

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13841.000427/2001-47
Recurso nº : 132.233
Acórdão nº : 202-17.053

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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*”, no qual tenham sido utilizados insumos dos quais decorreram o saldo credor do IPI, acumulado na escrita fiscal.

Isso conduz, cristalinamente, 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 transmutado como se tributo fosse.

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

Sala das Sessões, em 26 de abril de 2006.

MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA