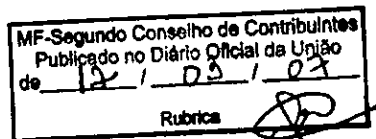




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13900.000138/00-62
Recurso nº : 130.469
Acórdão nº : 203-10.459



Recorrente : CERVEJARIAS KAISER BRASIL LTDA
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

IPI. RESSARCIMENTO DE IPI. CRÉDITOS GERADOS POR AQUISIÇÕES DE PRODUTOS SUJEITADOS À ALÍQUOTA ZERO NA NORMATIVA DO IPI. INOCORRÊNCIA DE CREDITAMENTO. IMPROCEDÊNCIA DA PRETENSÃO.

As aquisições de produtos sujeitados à alíquota zero não geram créditos de IPI, razão pela qual com base nas mesmas é inviável formular-se pretensão ressarcitória. Inviável, de conseguinte, a recuperação do imposto face a ausência de substrato fático imprescindível para a sua configuração.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **CERVEJARIAS KAISER BRASIL LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencida a Conselheira Maria Teresa Martínez López.

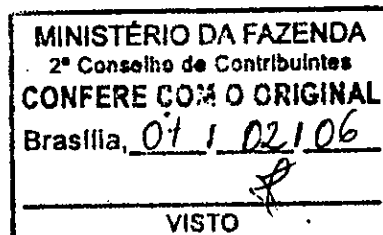
Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2005.

Antônio Bezerra Neto
Presidente

Cesar Piantavigna
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Sílvia de Brito Oliveira, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Eaal/mdc





Processo nº : 13900.000138/00-62
Recurso nº : 130.469
Acórdão nº : 203-10.459

Recorrente : CERVEJARIAS KAISER BRASIL S/A

RELATÓRIO

Pedido de ressarcimento de crédito de IPI apresentado pela Recorrente em 06/12/2000 inaugurou o exame da matéria tratada nesses autos, condizente a restituição em espécie de excedente de crédito gerado por aquisições de insumos sujeitados à alíquota zero na normativa do IPI (fl. 01).

A Recorrente agregou pleitos de compensações (fls. 02/04) de pendências tributárias com o crédito de IPI objeto do ressarcimento buscado.

Relatório (fls. 509/521), e Parecer SAORT (fls. 523/527), após invocarem do Parecer PGFN 405, de 12/03/2003, opinam pelo indeferimento do pleito, que restou consumado no "despacho decisório" anexo à fl. 528.

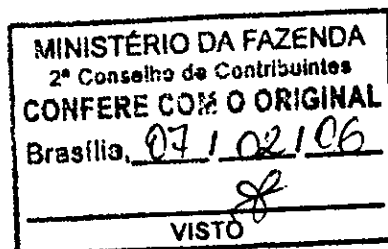
"Impugnação", juntada às fls. 531/560, sustenta a legitimidade dos creditamentos que no seu entendimento facultariam os ressarcimentos objetivados nesses autos - sobretudo pelo ângulo constitucional da matéria (não-cumulatividade do IPI), prerrogativas estas reconhecidas em decisão do pleno do STF.

Decisão (fls. 694/707) da instância de piso confirma a rejeição dos ressarcimentos almejados pela contribuinte.

Manifestação da Recorrente (fls. 715/717) pelo cancelamento de carta-cobrança relacionada aos créditos tributários visados nas compensações que se implementariam com o ativo formado com o reconhecimento do direito ao ressarcimento visado nesses autos.

Recurso (fls. 723/745) reinveste no acolhimento da pretensão ressarcitória.

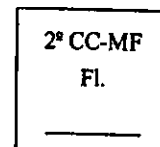
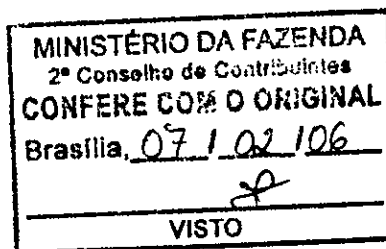
É o relatório, no essencial.





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13900.000138/00-62
Recurso n° : 130.469
Acórdão n° : 203-10.459



VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
CESAR PIANTAVIGNA

A pretensão recursal desmerece agasalho.

A pretensão da Recorrente esbarra em dois fundamentos básicos: i) somente insumos tributados geram direito ao creditamento de IPI, e; ii) o princípio da não-cumulatividade não comporta o lançamento de crédito de operação imune, isenta, sujeita a alíquota zero ou não tributada.

Quanto ao primeiro dos pontos basta consultar-se a normativa do IPI, que certamente prevê que somente a aquisição de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem é que gera direito ao creditamento da citada exação. Veja-se, a respeito, a disposição do artigo 25, I, da Lei nº 4.502/64, e do artigo 147, I, do Decreto nº 2.637/98 (Regulamento do IPI):

"Artigo 25. Para efeito do recolhimento, na forma do art. 27, será deduzido do valor resultante do cálculo:

I – o imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, adquiridos ou recebidos para emprego na industrialização e no acondicionamento de produtos tributados."

"Artigo 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhe 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, 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;"

Demais disso, em oposição à tese da Recorrente desponta a regra da não-cumulatividade. Isto porque a pretensão da contribuinte em nada se conforma ao valor embutido na regra de não-cumulatividade do IPI.

Importa, pois, promover o encontro do texto constitucional com a realidade constitucional que vivifica o Estado Democrático de Direito, sem que as suas disposições se percam e se resumam a interpretações decorrentes de formalismos ou valorações abstratas que justificariam tanto iniciativas do Estado materializadoras de excessos de poder – centrando o ângulo de observação nos atos do Poder Público, quanto prerrogativas individuais lassas e incomensuráveis – fixando-se a abordagem nos direitos das pessoas frente ao Governo.

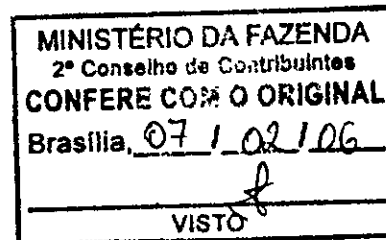
Aliomar Baleeiro, ao anotar que *"o sistema tributário movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimentosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais"*¹ (grifos da transcrição), deu a síntese das colocações formuladas anteriormente, deixando claro que o bloqueio estabelecido pelas normas constitucionais que consagram direitos individuais põem-se contra prováveis excessos do Estado, inclusive que repercutam em distúrbios prejudiciais aos meios de produção e comercialização.

¹Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Forense. Rio de Janeiro. 1977. p. 02.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13900.000138/00-62
Recurso nº : 130.469
Acórdão nº : 203-10.459



A regra da não-cumulatividade² tem de ser enxergada dentro deste contexto, ao passo que se coloca tanto ao lado de direitos individuais - como instrumento obstruidor de exorbitâncias do Poder Público no concernente à cobrança do IPI, e conseqüente observância do primado da igualdade com a derrama isonômica de tributo, quanto como justificativa da tributação por ele implementada nos limites hauridos a partir da própria concepção da referida disposição constitucional, isto é, como veículo de preservação da economia contra efeitos indesejados provocados pela imposição de tributos à coletividade.

Neste sentido figuram as idéias contempladas na regra da não-cumulatividade, anunciadas por Tércio Sampaio Ferraz Jr.:

"A opção pelo Constituinte por um imposto não-cumulativo responde obviamente a problemas gerados pela cumulatividade dos impostos multifásicos, no que diz respeito aos efeitos econômicos de uma política tributária. O primeiro destes problemas pode ser visto na incidência repetida sobre bases de cálculo que, por superposição em cascata, tornam-se cada vez mais elevadas pela adição de novas margens de lucro, de novas despesas acessórias e do próprio imposto incidente sobre operações posteriores. O inchaço artificial provocado no preço das mercadorias tem um efeito indesejável que levou as nações modernas a optar pela não-cumulatividade. Uma segunda razão, não menos importante, é o fato que um imposto multifásico cumulativo acaba por estimular a integração vertical das empresas, posto que a superposição em cascata faz com que quanto mais integralizada verticalmente uma empresa, tanto maior seria o ônus a que ficariam sujeitas as mercadorias para ela vendidas." (cit. p. 19 – grifos da transcrição)

O cerne da não-cumulatividade está em impedir que a tributação estruturada sobre as cadeias produtiva e de circulação de mercadorias renove-se, em proporções logarítmicas - e não simétricas - sobre os atores da produção e da comercialização, de modo que se desconsidere a carga já suportada por um dos elos da cadeia industrial ou mercantil na oportunidade seguinte de deslocamento do produto, com que o mesmo avança em direção ao consumidor. Instituiu-se o mecanismo designado não-cumulatividade para que a tributação já implementada em fase anterior à produção seja equacionada com a exigência fiscal que será efetivada em etapa posterior (saída do produto), exatamente conforme disposto no inciso II, do § 3º, do artigo 153, da Constituição brasileira, averbando que o valor de IPI "cobrado" em operação anterior será compensado com o "devido" na operação seguinte:

"II – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;" (grifou-se)

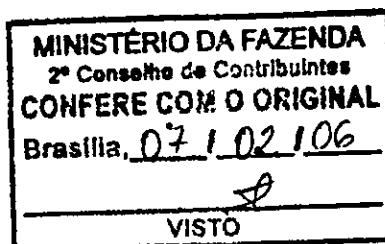
Se o IPI não é devido (não incide, para ser mais preciso) na entrada de produto (a exemplo do caso vertente) - sendo impossível cogitar-se de efeitos seus em tal situação, não há como avariar compensação de montante correspondente à exação fiscal referida cobrada em etapa anterior.

Pensar-se de forma contrária configuraria, com todo o respeito possível aos posicionamentos contrários, interpretação partida de formalismo extremo e resultante de valoração meramente abstrata da disposição do inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Brasileira, inadmissível para qualquer dispositivo constitucional - conforme enaltecido linhas

²Entendo, na esteira de respeitável doutrina [v.g. Marco Aurélio Greco. *Contribuições (uma figura sui generis)*. Dialética. São Paulo. 2000, pp. 156/160], que princípios não se equiparam a regras. Tenho para mim que a não-cumulatividade não encarna princípio, mas regra observável nas aplicações do IPI e do ICMS.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13900.000138/00-62
Recurso nº : 130.469
Acórdão nº : 203-10.459

atrás. Deveras: tal exegese pugna pela incondicional e irrestrita geração de crédito no que concerne ao IPI, aventando tão-somente a ocorrência de operações "anteriores" para que irrompa o ativo fiscal para o contribuinte, descartando a realidade constitucional da não-cumulatividade³, bem assim o espírito que fomenta sua existência na Constituição brasileira.

Se não há crédito na entrada do produto, como cogitar-se compensação com débito gerado em operação seguinte?

Tanto equivaleria superdimensionar o resguardo das relações econômicas propugnado pela não-cumulatividade, avançando para a exclusão do custo tributário da própria etapa produtiva implementada pela Recorrente, sobretudo porque no contexto examinado não se agride a idéia (valor) embutida na previsão constitucional considerada (não-cumulatividade), notadamente a "incidência repetida sobre bases de cálculo que, por superposição em cascata, tornam-se cada vez mais elevadas pela adição de novas margens de lucro, de novas despesas acessórias e do próprio imposto incidente sobre operações posteriores", retornando aos excertos de Tércio Sampaio Ferraz Jr. já invocados anteriormente.

É impossível falar-se em "incidência" na entrada de produto não sujeitada ao IPI, como também ventilar o inchaço do preço por conta de imposto que não onerou aquisição de produtos intermediários realizada pela Recorrente.

São as lindes da realidade constitucional condizente à não-cumulatividade, que pressupõe a tributação - ou o efeito equivalente desta - da operação anterior (e não apenas a ocorrência de operação seguinte) para que o seu custo tributário seja desfeito com a aplicação de regra compatível com o princípio da igualdade (artigo 150, II, da Constituição brasileira) - isto é, que pugne pela oneração proporcional dos elos da cadeia de produção, que fomente a livre concorrência e o mercado equilibrado (incisos IV e V, do artigo 170, da Constituição brasileira), preservando possibilidades iguais para os atores do segmento privado e o resguardo do poder de compra do consumidor. A existência de operação que tenha em si carga tributária, ou tenha o condão de produzir o efeito correspondente em etapa anterior é, portanto, a condição constitucional da não-cumulatividade.

Ausente o pressuposto, inaplicável a regra por insuficiência de substrato material⁴.

Concordo com Paulo de Barros Carvalho ao sustentar que a regra que prevê o direito ao crédito tem existência autônoma frente à regra-matriz de incidência⁵. Acrescento à

³Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, nesta linha, apesar de manifestarem posição contrária a que externo nesse voto, registraram que "...a não-cumulatividade é resultado, e não causa, do sistema de abatimentos". (ICM e IPI - Direito de Crédito - Produção de Mercadorias Isentas ou Sujeitas à Aliquota 'Zero'. In Revista de Direito Tributário. Vol. 46, p. 74 - grifos da transcrição).

⁴Lourival Vilanova. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. Revista dos Tribunais. São Paulo. 1977. p. 53.

⁵Citado pelo Min. Nelson Jobim no RE 350.466/PR:

"Se a operação é isenta, a 'regra-matriz da incidência tributária' fica neutralizada não havendo falar-se em acontecimento do 'fato gerador' e, por via de consequência, em nascimento da obrigação tributária. Entretanto, percutindo sobre o mesmo suporte fático para determinar outro fato jurídico, a regra 'que estatui o direito ao crédito' produz seus efeitos, para o fim de constituir o 'direito ao crédito'.

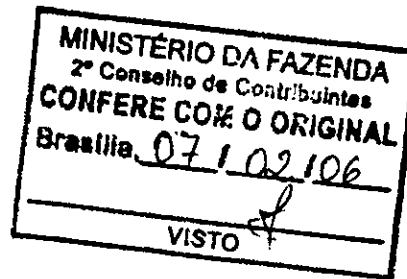
Como esse direito não decorre da incidência da norma tributária, fica sendo de todo irrelevante saber se a operação é ou não isenta, se o fato jurídico tributário adquiriu ou não concrecência que dele se esperava, se irrompeu ou não o vínculo obrigacional do imposto, se foi ou não cobrado o valor da eventual prestação. Na verdade, a cobrança da dívida, a instalação da obrigação tributária, a concrecência do fato jurídico, a dinâmica da

99



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13900.000138/00-62
Recurso nº : 130.469
Acórdão nº : 203-10.459



observação, todavia, que o suporte fático da regra que cria o “direito ao crédito” tem por hipótese a realização de aquisição de material sujeito à incidência do IPI.

Não incorro em inconsistência ou contradição ao aventar a imposição do IPI, ou o peso ficto que a imunidade, a isenção, a alíquota zero e a não-tributação representa para a operação seguinte realizada com o produto, esclarecendo que me baseio na distribuição igualitária do impacto tributário sobre a cadeia de operações sobre a qual repousam as incidências de tal tributo.

Nego, portanto, provimento ao pleito deduzido no recurso interposto.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2005.


CESAR PLANTAVIGNA

regra-matriz de incidência e a atuação da regra isentiva são momentos da fenomenologia jurídica dos tributos que não influem na composição do 'crédito tributário'.” (Grifos da transcrição. Negrito do original).