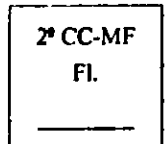
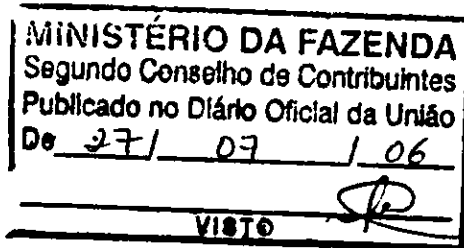




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10855.001420/00-80
Recurso nº : 129.433
Acórdão nº : 203-10.379

Recorrente : COOPERATIVA DE LATICÍNIOS DE SOROCABA
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP


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 aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagens aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, não alcança os insumos empregados em mercadorias não tributadas (N/T) pelo imposto.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
COOPERATIVA DE LATICÍNIOS DE SOROCABA.

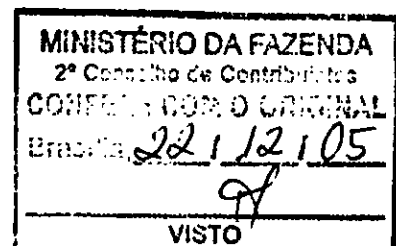
ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Cesar Piantavigna, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Sala das Sessões, em 12 de setembro de 2005.


Antonio Bezerra Neto
Presidente e Relator

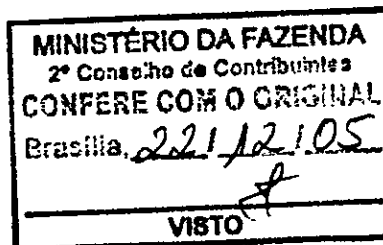
Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Emanuel Carlos Dantas de Assis e Sílvia de Brito Oliveira.

Eaal/mdc





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10855.001420/00-80
Recurso nº : 129.433
Acórdão nº : 203-10.379

Recorrente : COOPERATIVA DE LATICÍNIOS DE SOROCABA

RELATÓRIO

A COOPERATIVA DE LATICÍNIOS DE SOROCABA, em 30/06/2000, solicitou o ressarcimento de créditos de IPI relativos ao período 01/01/2000 a 31/03/2000, decorrentes da aquisição de insumos adquiridos e destinados à fabricação de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, com base no art. 11 da Lei nº 9.779/99 e IN SRF Nº 33/99.

Às fls. 42/43 a DRF/Sorocaba – SP, indeferiu o requerimento da contribuinte em decisão assim ementada:

“ASSUNTO: IMPOSTO S/ PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS CRÉDITO DO IMPOSTO POR AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

EMENTA: I. Saldo credor do IPI acumulado no trimestre calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produtos isentos ou tributados à alíquota zero.

II. O artigo 11 da Lei 9779/99 não abarca créditos decorrentes de aquisição de insumos aplicados em produtos não Tributados – NT.

III. Pedido indeferido.”

Devidamente cientificada, a contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 47/50, onde alegou que o parágrafo 3º da IN SRF 33/99, não respeitou o princípio constitucional da não-cumulatividade e que o art. 146 do Decreto nº 2.637/1998 era bastante claro e objetivo ao estabelecer que o direito ao crédito nascia com a entrada dos produtos tributados pelo IPI no estabelecimento. Assim, a teor do mandamento constitucional estatuído pelo art. 153, parágrafo 3º, II, da Lei Maior, pediu o deferimento do seu pleito de ressarcimento de créditos do IPI.

A autoridade julgadora de primeira instância indeferiu o pedido da manifestação de inconformidade da interessada na Decisão de fls. 53/55, resumida nos termos da seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/03/2000

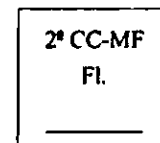
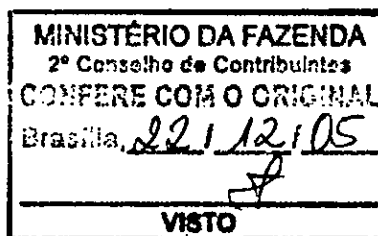
Ementa: IPI. RESSARCIMENTO.

O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779/1999 do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagens aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.001420/00-80
Recurso nº : 129.433
Acórdão nº : 203-10.379



zero, não alcança os insumos empregados em mercadorias não tributadas (N/T) pelo imposto.

Solicitação Indeferida."

Inconformada com a decisão de primeira instância, a interessada, às fls. 58/64, interpôs recurso voluntário tempestivo a este Segundo Conselho de Contribuintes, onde repetiu suas razões de inconformidade, acrescentando, ainda, as seguintes alegações:

- O art. 153 da Constituição Federal assegura o direito ao crédito do IPI relativo ao montante cobrado nas operações anteriores, inclusive quando isentas ou sujeitas à alíquota zero, exatamente porque não ressalva estas situações de modo restritivo, ao contrário do que acontece com o ICMS, que, quanto a este aspecto, submete-se à vedação expressa no texto constitucional;

- O direito ao crédito do IPI independe da operação subsequente ser isenta ou sujeita à alíquota zero. Inequivoco, pois, tal direito relativamente a operações tributadas. A fim de corroborar sua tese transcreve decisão da Superintendência da Receita Federal da 3ª Região Fiscal, relativamente a insumos tributados aplicados em produto final isento;

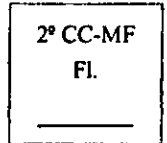
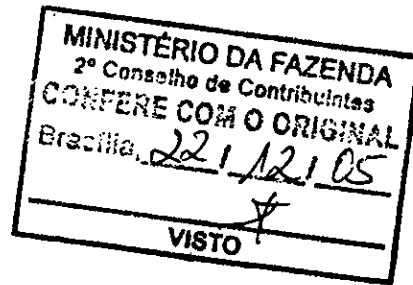
- Questiona ainda o fato de seu pedido ter sido indeferido sob o fundamento de que o benefício alcançaria apenas os insumos adquiridos a partir de 01 de janeiro de 1999, limitação essa imposta por ato infralegal (IN SRF nº 33/99) em dissonância com o princípio constitucional da não-cumulatividade.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.001420/00-80
Recurso nº : 129.433
Acórdão nº : 203-10.379



VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO BEZERRA NETO

O recurso voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento.

INSUMOS UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS

Não procede a arguição da interessada 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.

A princípio, esclareça-se 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 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 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. E a última, mas não menos importante, inferência que se faz dessas últimas duas constatações, como veremos com mais vagar adiante, é que o art. 11 da Lei nº 9.779/99, apenas ampliou as 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, nada tendo a ver com o princípio da não-cumulatividade.

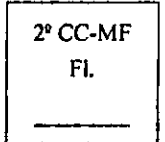
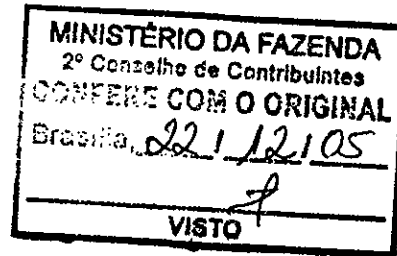
Insumos aplicados em produtos NT - Necessidade do estorno

Outrossim, esquece-se de fazer menção a recorrente em sua peça recursal de um dado extremamente importante: a legislação 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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.001420/00-80
Recurso nº : 129.433
Acórdão nº : 203-10.379



Nessa esteira, o que pretende a contribuinte é, a partir de um princípio programático fazer letra morta toda uma legislação que expressamente vinculava uma vedação à utilização dos créditos na hipótese em questão, comandando a anulação do crédito mediante estorno na escrita fiscal, conforme dispositivo que abaixo se transcreve:

RIPI/98

"(...)

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.)

Prevalece o princípio com toda sua carga de indeterminação ou a regra geral e concreta, expressando uma vinculação literal?

Nesse ponto, por imperativo metodológico devemos trazer o escólio do Jusfilósofo Robert Alexy em sua obra clássica "Teoria da Argumentação Jurídica" (Ed. Landy, 2ª Edição, p. 234), onde o mestre alemão procurou dar sua contribuição na indicação de critérios para a resolução de conflitos entre formas de argumentos heterogêneos quando de um discurso jurídico. Maturado e oportuno é então o seu ensinamento da "regra da carga de prova":

"O que se indica são regras e formas cujo cumprimento ou utilização faz com que aumente a probabilidade de que numa discussão se chegue a uma conclusão correta, isto é, racional. (...) Para assegurar a vinculação desta discussão ao direito vigente, deve-se exigir que os argumentos que expressam uma vinculação tenham prima facie um maior peso. Se um proponente (P) apela, na proposta de solução, ao teor literal ou à vontade do legislador histórico, e o oponente (O), ao contrário estabelece um fim racional na sua proposta de solução divergente, então os argumentos de P devem prevalecer, a não ser que O possa apresentar não só boas razões em favor de suas afirmações, mas também boas razões demonstrando que seus argumentos são mais fortes que os de P. Na dúvida, as razões de P tem preferência" (regra da carga da prova);

O que não se pode fazer é extrapolar a mera constatação empírica da forma como o legislador Complementar (CTN) e o legislador ordinário levou a cabo a dificuldade em por em prática o princípio da não-cumulatividade. De fato o CTN diante da dificuldade de operacionalizar o sobredito princípio se aplicado a cada produto, um a um, desvincula as



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.001420/00-80
Recurso nº : 129.433
Acórdão nº : 203-10.379



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.

O que essa desvinculação perpetrada pelo CTN que veio, ressalte-se, no intuito de facilitar a operacionalidade do sistema, não pode dar ensejo é a uma interpretação que vise mudar ainda mais a "regra do jogo", fazendo com que participe desse confronto de débitos e créditos, os créditos relativos a insumos aplicados em produtos que estão fora do campo de incidência do IPI (produtos não tributados). Quis a norma positiva assegurar o direito ao crédito apenas, quando, na saída, houver 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. É o famoso raciocínio tópico: o acessório segue o principal.

Art. 11 da Lei nº 9.779/99

Nesse contexto, qual o impacto do art. 11 da Lei nº 9.779/99, abaixo transcrito, em relação ao princípio da não-cumulatividade?

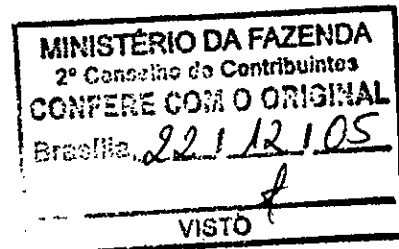
"Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte 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."

Diferentemente do colocado pela recorrente, na verdade, esse novo regramento, longe de dar maior concretude ao princípio da não-cumulatividade, apenas inovou 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 apenas, sublinhe-se: de produtos tributados, isentos ou tributados à alíquota zero.

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 dos autos. Isto porque o conceito de



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10855.001420/00-80
Recurso nº : 129.433
Acórdão nº : 203-10.379

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 (grifos acrescentados):

"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)."

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). (g.n.)

"(...)"

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 *quantum* do imposto a ser recolhido (na hipótese de apuração de saldo devedor) ou que pode ser ressarcido ou compensado nos termos da legislação específica para tanto. Nesse contexto, faz-se a seguinte indagação: como é possível fazer nascer um crédito de IPI e, por conseguinte, efetivar o seu aproveitamento escritural, para o estabelecimento cujos produtos fabricados sejam "NT", isto é, para estabelecimento não-industrial, logo, não-contribuinte do IPI?

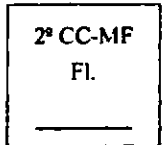
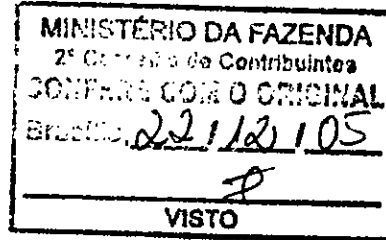
Decisão da Superintendência da Receita Federal da 3ª Região

Com vistas a reforçar suas alegações, a contribuinte reproduziu ementa de decisão da Superintendência da Receita Federal da 3ª Região. No entanto, tal decisão é apenas



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.001420/00-80
Recurso nº : 129.433
Acórdão nº : 203-10.379



aplicável em operações cujo produto final seja isento, o que não é o caso em questão. Ora, a razão que levou a autoridade fiscal a indeferir o pedido de ressarcimento em debate resumiu-se ao fato de os produtos industrializados pela recorrente serem classificados na TIPI como não-tributado (NT), conforme informação de fl. 42. Caso os mesmos fossem isentos ou tributados à alíquota zero, não restariam quaisquer dúvidas, em função da própria literalidade do artigo 11 da Lei nº 9.779/99.

Constituição Federal expressamente veda o crédito no caso do ICMS, mas, nada diz em relação ao IPI, o que justificaria a sua manutenção, ainda que a operação anterior não seja tributada.

Melhor sorte não encontra o argumento supramencionado, uma vez que o caso concreto versa sobre créditos oriundos de insumos tributados e aplicados em produtos não tributados (NT), o que é diferente da situação referida no art. 155 da CF que trata da não manutenção do crédito oriundo de insumos não onerados pela tributação (isenção e não incidência), “não implicando crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes”.

Em resumo, o que emerge significativo de todo o arrazoado produzido pela recorrente, além do fato de não se mostrar razoável, é a discussão entre princípios (constitucionais) e regras (de direito positivo), discussão esta que, em geral, resvala na pretensão de se afastar norma válida e vigente do ordenamento jurídico, competência esta apenas do Poder Judiciário e não da autoridade administrativa.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 12 de setembro de 2005


ANTÔNIO BEZERRA NETO