



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 13839.002820/99-75  
Recurso nº : 202-126634  
Matéria : RESSARCIMENTO DE IPI  
Recorrente : INDÚSTRIAS ANDRADE LATORRE S/A.  
Recorrida : 2ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Interessada : FAZENDA NACIONAL  
Sessão de : 16 de outubro de 2006  
Acórdão nº : CSRF/02-02.471

IPI. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS BÁSICOS. PRODUTO TRIBUTADO À ALÍQUOTA ZERO. NÃO CUMULATIVIDADE. LEI INTERPRETATIVA. O direito ao aproveitamento dos créditos IPI, bem assim do saldo credor decorrente da aquisição de matéria-prima, produto-intermediário e material de embalagem, utilizados na industrialização de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos entrados no estabelecimento industrial a partir de 01/01/1999. Firmada a natureza inovadora das modalidades de aproveitamento de saldo credor escritural de crédito básico e da permissão para a manutenção de créditos de insumos aplicados na industrialização de produtos isentos ou tributados à alíquota, introduzidas pelo art. 11 da Lei nº 9.779/99, desbordando, inclusive, do sentido ontológico do princípio da não-cumulatividade, não é de se cogitar da aplicação do disposto no inciso I do art. 106 do CTN, mormente quando ainda a legislação anterior expressa e literalmente vedava a utilização dos créditos na hipótese em questão, comandando a sua anulação mediante estorno na escrita fiscal.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela INDÚSTRIAS ANDRADE LATORRE S/A.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

ANTÔNIO BEZERRA NETO  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 06 NOV 2006

Processo nº : 13839.002820/99-75  
Acórdão nº : CSRF/02-02.471

FORMALIZADO EM:

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, GILENO GURJÃO BARRETO (Suplente convocado), MARIA TERESA MARTÍNEZ LOPEZ, ADRIENE MARIA DE MIRANDA, HENRIQUE PINHEIRO TORRES e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente o Conselheiro GUSTAVO VIEIRA DE MELO MONTEIRO,



Processo nº : 13839.002820/99-75  
Acórdão nº : CSRF/02-02.471

Recurso nº : 202-126.634  
Recorrente : INDÚSTRIAS ANDRADE LATORRE S/A  
Interessada : FAZENDA NACIONAL

### Relatório

A interessada requereu o ressarcimento do crédito presumido de IPI, conforme pedido de fl. 01, relativo à aquisição de insumos aplicados na industrialização de produtos tributados à alíquota zero, no valor de R\$786.294,21, referente aos períodos de apuração de 01/01/1995 a 03/12/1995, com base no art. 11 da Lei nº 9.779/99.

Inconformada com a decisão da DRF em Governador Jundiá – SP, à fl. 23, a contribuinte apresentou a tempestiva Impugnação de fls. 26/35, alegando, em suma, que seu direito ao ressarcimento estaria constitucionalmente garantido, sendo que a Lei nº 9.779/99, pela sua natureza declaratória, teria reconhecido o direito ao crédito do IPI pago na aquisição de insumos isentos do tributo, assim como o direito a manutenção do respectivo crédito dos insumos empregados em produtos tributados à alíquota zero, conseqüentemente, a IN SRF 33/99, indevidamente, teria restringido a aplicação do artigo 11 da supracitada lei.

Em decisão de fls. 41 a 45, a DRJ em Juiz em Ribeirão Preto - SP, por unanimidade de votos, indeferiu a solicitação da recorrente.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs Recurso Voluntário, de fls. 48 a 64, a este Conselho de Contribuintes, onde repetiu os argumentos apresentados anteriormente e acrescentou jurisprudências que confirmam o seu entendimento.

Os membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, através da decisão de fls. 69 a 77, acordaram, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos da seguinte ementa:

**“IPI. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS BÁSICOS. PRODUTO TRIBUTADO À ALÍQUOTA ZERO. NÃO CUMULATIVIDADE. LEI INTERPRETATIVA.**

*O direito ao aproveitamento dos créditos de IPI, bem como do saldo credor, decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, utilizados na industrialização de produtos tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos pelo estabelecimento contribuinte a partir do advento da Medida Provisória nº 1.788, de 29/12/98 (DOU de 30/12/98), posteriormente convertida na Lei nº 9.779, de 19/01/99 (DOU de 20/01/99).*

*Firmada a natureza inovadora das modalidades de aproveitamento de saldo credor escritural de crédito básico e da permissão para a manutenção de créditos de insumos aplicados na industrialização de produtos isentos e tributados à alíquota zero, introduzidos pelo art. 11 da Lei nº 9.779/99, desbordando, inclusive, no sentido ontológico dessa categoria de crédito, ao dar tratamento equivalente àquela oriunda de indêbitos, não é de se cogitar da aplicação do disposto no inciso I do art. 106 do CTN.*

**Recurso negado.”**

Processo nº : 13839.002820/99-75  
Acórdão nº : CSRF/02-02.471

Cientificada da decisão do Segundo Conselho de Contribuintes, a contribuinte apresentou embargos de declaração (fls. 82 a 86) ao Acórdão 202-16.259, alegando omissão com esteio no art. 27 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (Anexo II da Portaria MF nº 55/1998).

Pelo Despacho nº 202-00.201 de fl. 90, foram declarados improcedentes os embargos declaratórios, sob o fundamento de que o fato da tese ser contrária à que se encontra transcrita nos embargos, não rende ensejo à interposição do recurso.

Às fls. 93 a 105, a contribuinte interpôs Recurso Especial, solicitando a reforma da decisão, expondo para isso os tópicos já trazidos anteriormente, bem como a citação de divergências jurisprudências que confirmam seu entendimento. Aduz ainda que o seu entendimento foi ratificado pelo STJ no Recurso Especial nº 435.783-AL.

Em suas Contra-Razões, de fls. 144 a 149, o Representante da Fazenda Nacional requereu que seja mantido o acórdão proferido.

É o relatório.



Processo nº : 13839.002820/99-75  
Acórdão nº : CSRF/02-02.471

## VOTO

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Relator.

O recurso especial do sujeito passivo pode ser admitido nos termos do art. 32, II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55/98, e, portanto, dele tomo conhecimento.

A Câmara recorrida decidiu que o art. 11 da Lei nº 9.779/99 não criou direito novo e que, portanto, a dita lei não pode ser considerada interpretativa para colher fatos ocorridos antes de sua vigência.

Os Acórdãos paradigmas, de forma oposta, lastreados em precedentes do STJ, encampam a tese de que o art. 11 da Lei nº 9.779/99 seria meramente interpretativo, motivo pelo qual agazalharia os fatos geradores anteriores à sua edição, permitindo assim o ressarcimento dos créditos oriundos de insumos tributados aplicados em produtos tributados à alíquota zero, inclusive antes de 1º de Janeiro de 1999.

### INSUMOS TRIBUTADOS RECEBIDOS ANTES DE 1º DE JANEIRO DE 1999 UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO

Não procede a argüição da interessada, lastreada exclusivamente no princípio da não-cumulatividade e na interpretação do art. 11 da Lei nº 9.779/99.

A princípio esclareça-se que há um dado extremamente importante não enfatizado pelos votos condutores dos Acórdãos paradigmas: 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. A matéria foi tratada no bojo da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, mais especificamente no § 3º do artigo 25, com a redação dada pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.136, de 7 de dezembro de 1970 e posteriormente modificada pelo artigo 12 da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989:

*Art. 25. (.....)*

*§ 3º. O Regulamento disporá sobre a anulação do crédito ou o restabelecimento do débito correspondente ao imposto deduzido, nos casos em que os produtos adquiridos saiam do estabelecimento com isenção do tributo ou os resultantes da industrialização estejam sujeitos à alíquota zero, não estejam tributados ou gozem de isenção, ainda que esta seja decorrente de uma operação no mercado interno equiparada a exportação, ressalvados os casos expressamente contemplados em lei.*

Lembrando que a Lei nº 4.502/64 é matriz legal do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, o RIPI/82 (Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982), no uso da competência que o dispositivo supra transcrito lhe concedeu, assim tratou do tema<sup>1</sup>:

*Art. 100. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto:*

*I – relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, que tenham sido:*

<sup>1</sup> Artigo 174, inciso I, alínea "a" do RIPI/98 (Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998).

Processo nº : 13839.002820/99-75  
Acórdão nº : CSRF/02-02.471

*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;*

(.....)

Prevalece, então, 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);*

Apenas para argumentar vamos conceder que a recorrente tenha trazido um argumento substancial para refutar o enunciado prescritivo contido na legislação positiva, qual seja que o art. 11 da Lei nº 9.779 seria meramente interpretativo, tão-somente exteriorizando um direito já existente, reconhecendo a legitimidade do aproveitamento do crédito apurado na aquisição de todo o tipo de insumo desde que o produto final integre o campo de tributação do IPI.

Ora, logo se vê que se vai longe demais quando 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, essa teoria só poderia ser levada em consideração se a matéria nele especificada fosse tratada no mesmo sentido em norma anterior, de forma a que o novo dispositivo apenas cumprisse o objetivo de esclarecer dúvidas levantadas pelos termos da linguagem da lei antiga que se quer interpretar; 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"; a cinco, 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; e por último, e quem sabe mais importante, o que a referida Lei provocou foi uma ampliação nas hipóteses de utilização e de compensação dos créditos básicos previstos na legislação tributária em casos tais que a legislação anterior não permitia, sem que se houvesse ferido o princípio da não-cumulatividade. É o que se demonstrará a seguir com mais vagar.

**Princípio da Não-cumulatividade e sua relação com o art. 11 da Lei nº 9.779/99**

Processo nº : 13839.002820/99-75  
Acórdão nº : CSRF/02-02.471

É comum se raciocinar que o princípio da não-cumulatividade está focado sempre no aproveitamento de créditos. Atente-se que a Constituição não se referiu unicamente ao aproveitamento dos créditos, mas associou-se créditos a débitos. Por que? Ora, porque o que a Carta Magna pretende é que não haja cumulação de impostos (débitos) cobrados nas etapas anteriores. Isso é o que importa. O princípio da não-cumulatividade, está ligado, salvo norma expressa em sentido contrário, ao trato sucessivo das operações de entrada e saída que, realizadas com os insumos tributados e o produto com eles industrializado, compõem o ciclo tributário. Ela não está preocupada se o imposto é monofásico ou plurifásico, por exemplo, ou que os créditos sempre devem existir ou serem sempre aproveitados. Mas, sim, em sendo plurifásico o Tributo, como é o caso do IPI e do ICMS, que não se cobre imposto novamente sobre base de cálculo já gravada em fase anterior. Esse é o verdadeiro foco. Assim, discordo totalmente de quem a simplifica a regra-matriz de aproveitamento de créditos, dotando-lhe de uma autonomia tal que desconsidera a vinculação feita pela Constituição atrelando o aproveitamento dos créditos aos respectivos débitos ocorridos em cada operação. Nada mais equivocado. A regra é mais complexa. A realidade aqui é mais complexa.

Na verdade, não foi à toa que a Carta Magna se utilizou da expressão “em cada operação”. O princípio da não-cumulatividade do IPI é um enunciado constitucional expresso, no sentido de que é dado ao sujeito passivo desse imposto o direito de abater em cada operação os valores apurados nas operações anteriores. Ora, se não tem o débito vinculado ao respectivo crédito, não há o que se abater. Não houve cumulação de impostos!

#### **Interpretação do art. 49 do CTN**

Tenho para mim que o que acarretou essa desvinculação, dos créditos oriundos de insumos com os débitos devidos pelos produtos finais, foi a redação do art. 49 do CTN, *in verbis*:

*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.*

A falta de uma interpretação do art. 49 do CTN em sintonia com os precisos termos em que foi vazado o art. 153, § 3º, II: “(...) compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.”, pode ter levado a uma compreensão equivocada do conceito de não-cumulatividade expresso na Constituição.

Essa interpretação focada unicamente nos termos do art. 49 do CTN confunde a forma de operacionalização com o conceito propriamente de não-cumulatividade, extrapolando, assim, a mera constatação empírica da forma como o legislador Complementar (CTN) e ordinário levaram 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 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, mas também não impede que a legislação infraconstitucional estabeleça certos limites a esse aproveitamento, desconsiderando, por exemplo, em respeito a Constituição, que os insumos

Processo nº : 13839.002820/99-75  
Acórdão nº : CSRF/02-02.471

tributados mas aplicados em produtos tributados a alíquota zero, isentos ou NT não sejam considerados.

Dessa forma, fica provado que a vedação à utilização de créditos relativos a insumos tributados aplicados em produtos tributados à alíquota zero ou isentos, anteriormente a janeiro de 1999, não representa nenhuma afronta ou restrição ao princípio da não-cumulatividade.

#### **Jurisprudência do STJ**

Quanto a decisões do Poder Judiciário prolatadas em caráter incidental, a exemplo dos acórdãos de STJ citados pela contribuinte em seu recurso especial, bem assim referenciado nos votos condutores dos Acórdãos paradigmas, ressalve-se que a sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando nem prejudicando terceiros, consoante artigo 472 do Código de Processo Civil (Lei nº 5.869/73). Acresça-se que, apesar das decisões do STJ no caso que se cuida, a olhos vistos, transborda de sua competência, uma vez que por via transversa afasta a aplicabilidade do § 3º do artigo 25 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação dada pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.136, de 7 de dezembro de 1970 e posteriormente modificada pelo artigo 12 da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, lei esta que por sinal não tinha sido outrora questionada a sua validade na Justiça. Os Arestos do STJ passam ao largo de tão importante óbice carente de enfrentamento.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso especial interposto pelo Sujeito Passivo.

Sala das Sessões, em 16 de outubro de 2006.

  
ANTONIO BEZERRA NETO

