



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10435.000998/00-04
Recurso nº : 127.012
Acórdão nº : 202-16.882

2.º	PUBLI ADO NO D. O. U.
C	D. 16 / 02 / 07
C	Rubrica

Recorrente : **INDÚSTRIA E COMÉRCIO XAVANTE LTDA.**
Recorrida : **DRJ em Recife - PE**

IPI. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

No direito constitucional positivo vigente o princípio da não-cumulatividade garante aos contribuintes apenas e tão-somente o direito ao crédito do imposto que for pago nas operações anteriores para abatimento com o IPI devido nas posteriores.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. VIGÊNCIA E EFICÁCIA.

A Medida Provisória nº 1.788, de 29/12/1999, e a Lei nº 9.779, de 19/01/1999, na qual foi convertida, por possuírem natureza jurídica tributária, têm eficácia prospectiva nos termos do art. 105 do CTN.

IPI. CRÉDITOS BÁSICOS.

No regime jurídico dos créditos de IPI inexistente direito à compensação ou ressarcimento dos créditos básicos gerados até 31/12/1998, antes ou após a edição da Lei nº 9.779, de 19/01/1999.

CRÉDITOS BÁSICOS. IN SRF Nº 33, DE 1999.

A IN SRF nº 33, de 04/03/1999, não criou nenhuma restrição ao aproveitamento de créditos do imposto, além das já existentes nas normas de hierarquia superior.

Recurso negado.

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

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 20 de fevereiro de 2006.

Antonio Carlos Atulim
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Gustavo Kelly Alencar, Antonio Zomer, Raimar da Silva Aguiar, Ana Maria Barbosa Ribeiro (Suplente), Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 19/5/2006

2º CC-MF
11.

Cleuza Takafuji
Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 10435.000998/00-04
Recurso nº : 127.012
Acórdão nº : 202-16.882

Recorrente : INDÚSTRIA E COMÉRCIO XAVANTE LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de pedidos de ressarcimento de créditos do IPI relativos aos períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 1995 e junho de 2000, com base no art. 11 da Lei nº 9.779/99.

A DRF em Caruaru – PE deferiu em parte o pleito da contribuinte, sob a justificativa de que o art. 11 da Lei nº 9.779/99 não autoriza o ressarcimento do saldo credor da conta-corrente de IPI que tenha sido gerado por entradas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem ocorridas antes de 01/01/1999.

A DRJ em Recife – PE indeferiu a manifestação de inconformidade do contribuinte por meio do Acórdão nº 7.148, de 30/01/2004, que recebeu a seguinte ementa:

“IPI – PEDIDO DE RESSARCIMENTO. SAÍDA DE PRODUTOS COM ALÍQUOTA ZERO. PERÍODO DE APURAÇÃO ANTERIOR À LEI Nº 9.779/99.

O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779/99, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização de produtos tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999, nos termos da IN SRF nº 33/99.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIACÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade de atos legais regularmente editados.

Solicitação indeferida”.

Regularmente notificada daquele acórdão em 12/05/2004 (fls. 1025/1026), a empresa interpôs o recurso voluntário de fls. 1028/1037 em 11/06/2004, instruído com os documentos de fls. 1038/1049. Alegou, em síntese, que o direito aos créditos de IPI decorrem diretamente do princípio constitucional da não-cumulatividade e que tal direito não pode ser restringido por nenhuma lei ou ato de hierarquia inferior. Disse que o direito pleiteado nestes autos foi assegurado pelo art. 11 da Lei nº 9.779/99, e que tem direito de usar o valor do ressarcimento para compensar débitos relativos a quaisquer tributos federais, nos termos da legislação que menciona no recurso. Invocou o magistério de Ives Gandrá da Silva Martins, para sustentar que o art. 11 da Lei nº 9.779/99 aplica-se aos créditos de IPI gerados desde 1967. Requereu a reforma da decisão recorrida.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 14/5/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10435.000998/00-04
Recurso nº : 127.012
Acórdão nº : 202-16.882

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO CARLOS ATULIM

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Um dos pedidos da recorrente foi no sentido de que se decretasse a nulidade da decisão recorrida para que fossem apreciadas todas as questões argüidas na manifestação de inconformidade.

Conquanto a recorrente não tenha apontado especificamente a matéria que não foi abordada em primeira instância, o fato de a 5ª Turma da DRJ em Recife - PE não ter apreciado os argumentos relativos à inconstitucionalidade argüida não dá azo à declaração de nulidade daquela decisão porque as instâncias administrativas de julgamento não podem negar vigência à lei pelo simples fato de ela aparentemente contrastar dispositivos da Constituição ou do CTN, uma vez que o controle da constitucionalidade é privativo do Poder Judiciário, nos termos dos arts. 97 e 102 da Constituição.

O cerne da controvérsia nestes autos reside na existência ou não do direito ao aproveitamento do saldo credor de IPI gerado por entradas de insumos ocorridas antes de 01/01/1999, com base no art. 11 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, e nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996.

O art. 74 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.637, de 30/12/2002, estabelece que *O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.* (grifei)

Conforme se verifica na lei, o pressuposto para que haja a compensação é que o crédito do contribuinte seja passível de restituição ou de ressarcimento.

No caso deste processo, antes de se falar na compensação do art. 74 supra, é necessário investigar se existe direito ao ressarcimento da parcela de saldo credor de IPI gerado por créditos anteriores a 01/01/1999.

A argumentação da recorrente assenta-se em dois pilares: 1) o crédito de IPI decorre diretamente do princípio da não-cumulatividade, que não pode ser restringido por norma infraconstitucional; e 2) a eficácia retroativa da Lei nº 9.779/99.

É consenso na doutrina que o princípio da não-cumulatividade pode ser introduzido no sistema tributário de um determinado país por meio das técnicas do valor agregado ou da dedução do imposto. Na técnica do valor agregado, originária do direito francês, subtrai-se do valor da operação posterior o valor da anterior. É o que se conhece como dedução na base. Na técnica da dedução do imposto, subtrai-se do imposto devido na operação posterior o imposto que foi pago na operação anterior.

No sistema tributário brasileiro, o constituinte, ao delimitar as competências tributárias das entidades federadas, consignou no art. 153 da CF/1988 que (...) *Compete à União instituir impostos sobre (...) IV- produtos industrializados (...) § 3º- O imposto previsto no inciso*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 19/5/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10435.000998/00-04
Recurso nº : 127.012
Acórdão nº : 202-16.882

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

IV (...) II- será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; (...).” (grifei)

Conforme se pode verificar, o IPI não é imposto incidente sobre o valor agregado, pois a constituição claramente optou pela técnica da dedução do imposto, onde a única garantia assegurada ao contribuinte é que o imposto devido a cada operação seja deduzido do que foi pago na operação anterior, silenciando o dispositivo quanto à existência de eventual saldo credor e seu ressarcimento.

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 em face da expressão ... “dispondo a lei”... que consta da cabeça do artigo, pode-se 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.

Portanto, no direito constitucional brasileiro o conteúdo do princípio da não-cumulatividade não tem a mesma amplitude que a recorrente pretendeu lhe dar no recurso, uma vez que ele não obriga o legislador ordinário a conceder o ressarcimento dos créditos de IPI e nem pode ser aplicado diretamente pela Administração Tributária, posto que endereçado ao legislador.

No direito constitucional vigente o princípio da não-cumulatividade só garante aos contribuintes dois direitos a saber: 1) que o legislador ordinário elabore a lei do imposto de modo a garantir o direito de crédito em relação ao IPI que foi pago nas entradas de insumos; e 2) que esta lei garanta o direito de deduzir do IPI devido pelas saídas, o imposto que foi pago nas entradas.

Observe-se que, à luz do princípio da não-cumulatividade, da forma como colocado na constituição brasileira, o crédito de IPI tem a natureza de um crédito meramente escritural, pois o constituinte garantiu apenas a transferência do saldo credor para o período seguinte, em vez do ressarcimento em dinheiro.

Desse modo, e considerando que o silêncio das normas superiores em relação ao ressarcimento em dinheiro não impedia a União de concedê-lo por meio de incentivo fiscal, foi que a legislação ordinária criou os chamados créditos incentivados.

Os créditos básicos têm matriz constitucional no princípio da não-cumulatividade e previsão legal no art. 25 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964. Em cumprimento ao princípio da não-cumulatividade, estes créditos são meramente escriturais, não admitem o ressarcimento em



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 19/15/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10435.000998/00-04
Recurso nº : 127.012
Acórdão nº : 202-16.882

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

dinheiro e – até 1997 – sujeitavam-se ao estorno quando os insumos tributados pelo IPI fossem empregados na industrialização de produtos cuja saída fosse desonerada do imposto.

A partir da publicação do Decreto nº 2.637, de 25/06/1998 (RIPI/1998), que incorporou as inovações trazidas pela Lei nº 9.493, de 10/09/1997, foi reconhecido o direito ao crédito básico em relação a insumos empregados na industrialização de produtos isentos e tributados com alíquota zero, uma vez que paralelamente à inclusão dos produtos sujeitos à alíquota zero no campo de incidência do imposto, por meio do art. 2º, parágrafo único, do referido decreto, foi suprimida do texto do art. 147, I, a expressão “(...) *exceto os de alíquota 0 (zero) e os isentos, (...)*”, que constava do texto do art. 82, I, do Regulamento de 1982.

Relativamente aos créditos incentivados, ao contrário do que ocorre com os créditos escriturais, são eles concedidos a título de incentivos fiscais. Não têm nem previsão e nem óbice constitucional a sua instituição por meio de lei e podem ser passíveis de manutenção na escrita fiscal, ou de manutenção e ressarcimento em dinheiro, conforme previsão específica na lei do incentivo.

Desse modo, ao contrário do alegado, as normas legais e regulamentares que regulavam o direito ao crédito estavam em perfeita harmonia com o princípio constitucional da não-cumulatividade, com o conteúdo que lhe foi dado pelo legislador constituinte.

Esta situação perdurou até janeiro de 1999, quando entrou em vigor a Lei nº 9.779, de 19/01/1999, que na prática acabou com a distinção entre créditos básicos e incentivados e instituiu a possibilidade de utilizar o saldo credor da escrita fiscal de IPI para compensação ou ressarcimento ao estabelecer no seu art. 11 que (...) *O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente da 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.*(...)” (grifei).

Ao editar este dispositivo legal, o legislador ordinário excedeu a garantia constitucional concedida pela não-cumulatividade, pois, na prática, além de acabar com a figura do crédito incentivado, instituiu o direito de compensação e ressarcimento do saldo credor da conta corrente de IPI, direito inexistente até então, e ao qual não estava obrigado pela Constituição.

Por ter extinguido uma situação jurídica anteriormente existente e também por ter instituído um novo regime jurídico para os créditos de IPI, que agora assegura a compensação com outros tributos e o eventual ressarcimento, é inequívoco que a Medida Provisória nº 1.788, de 29/12/1998, convertida na Lei nº 9.779, de 19/01/1999, criou direito novo, razão pela qual lícita é a segregação entre créditos gerados antes e depois do seu advento.

Do fato de ter criado direito novo, resulta que não é correto o entendimento segundo o qual o art. 11 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, teria “explicitado” o princípio constitucional da não-cumulatividade, mesmo porque não é dado ao legislador ordinário o direito de fazer interpretação autêntica da constituição por meio de norma de hierarquia inferior.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 19/15/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10435.000998/00-04
Recurso nº : 127.012
Acórdão nº : 202-16.882

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Isto invalida o argumento da recorrente, baseado no posicionamento doutrinário do Prof. Ives Gandra da Silva Martins, pois além de o princípio da não-cumulatividade não garantir o ressarcimento dos créditos em dinheiro; o direito ao crédito básico de IPI pela entrada de insumos empregados na industrialização de produtos isentos ou tributados com alíquota zero é preexistente à Lei nº 9.779, de 19/01/1999, e encontrava-se explícito no Regulamento do IPI de 1998.

O novo regime jurídico dos créditos de IPI foi instituído por meio da Medida Provisória nº 1.788, de 29/12/1998. O art. 62 e parágrafo único da CF/1988, na redação anterior à EC nº 32, de 11/09/2001, estabelecia que as medidas provisórias tinham força de lei e que perderiam a eficácia se não fossem convertidas no prazo de trinta dias, contados da publicação.

A Medida Provisória nº 1.788, de 29/12/1998, foi publicada no dia 30/12/1998 e convertida na Lei nº 9.779 no dia 20/01/1999, ou seja, dez dias antes do prazo fatal para que a MP perdesse a eficácia desde a sua publicação. Logo, à luz da Constituição, o novo regime dos créditos de IPI passou a ter existência no mundo jurídico partir do dia 30/12/1998.

O art. 105 do CTN estabelece que *“A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116.”*

O fato gerador do direito ao crédito de IPI ocorre no momento da efetiva entrada do produto no estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, conforme prescreve o art. 171, I, do Decreto nº 2.637, de 25/06/1998 (RIPI/1998).

Assim, somente estão aptos a gerar compensação ou ressarcimento, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, os créditos originados por entradas de insumos, efetivadas a partir de 30/12/1998. Porém, o art. 11 da lei se refere claramente ao *“(...) saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário (...)”*. Como os créditos gerados pelas entradas de insumos ocorridas nos dias 30 e 31/12/1998 entraram na composição do saldo credor existente em 31/12/1998, o qual estava contaminado por créditos gerados pelas entradas ocorridas antes da publicação da medida provisória, justificada está a fixação do dia 01/01/1999, como data inaugural do novo regime jurídico dos créditos de IPI.

Desse modo, claro está que a IN SRF nº 33, de 04/03/1999, não criou nenhuma restrição ao direito previsto no art. 11 da Lei nº 9.779/99, pois a fixação do dia 01/01/1999 como data inaugural do novo regime jurídico dos créditos de IPI estava implícita na lei.

Considerando que não existe direito à compensação ou ao ressarcimento de créditos básicos do IPI gerados até 31/12/1998, por força de aplicação direta do princípio da não-cumulatividade, nem antes e nem depois da edição da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, torna-se desnecessário analisar o pedido compensação à luz do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 20 de fevereiro de 2006.

Antonio Carlos Atulim
ANTONIO CARLOS ATULIM