



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10620.000023/00-26
Recurso nº : 126.364
Acórdão nº : 202-16.678

2.º	PUBLI ADO NO D. O. U.
C	0. 16 / 02 / 07
C	Rubrica

2ª CC-MF
Fl.

Recorrente : COMPANHIA MINEIRA DE METAIS
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 3 / 3 / 2006

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

IPI. RESSARCIMENTO. LEI Nº 9.779/99. CRÉDITOS BÁSICOS. IRRETROATIVIDADE DO BENEFÍCIO.

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 de 1º/01/1999, a teor do art. 11 da Medida Provisória nº 1.788, de 29/12/98, convertida na Lei nº 9.779, de 19/01/99.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO OU NÃO-TRIBUTADOS.

Imprescindível para apreciação de qualquer compensação, a prova inequívoca da liquidez e certeza do crédito. Se da reconstituição da conta gráfica do IPI no período abrangido pelo pedido restar provada a inexistência de valor pago a maior, indevida é a compensação requerida.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

Às instâncias administrativas não compete apreciar vícios de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMPANHIA MINEIRA DE METAIS.

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

Sala das Sessões, em 8 de novembro de 2005.

Antonio Carlos Atulim
Presidente

Antonio Zomer
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, Evandro Francisco Silva Araújo (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 31/3/2000

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10620.000023/00-26
Recurso nº : 126.364
Acórdão nº : 202-16.678

Cleuzo Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Recorrente : COMPANHIA MINEIRA DE METAIS

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos básicos de IPI (fl.76), relativo ao ano de 1996, no valor de R\$ 434.580,76, cumulado com pedido de compensação, apresentado em 12/01/2000, com fundamento no art. 11 da Lei nº 9.779/99 e na Instrução Normativa SRF nº 33/99.

A fiscalização informa, às fls. 85/86, que o estabelecimento industrializou, no ano de referência, apenas produtos de alíquota zero ou NT e que atualizou os créditos até janeiro de 2000 com base na taxa Selic, aplicando sobre o total apurado um percentual redutor de 87,78%, determinando assim o valor solicitado.

A DRF em Curvelo - MG indeferiu o pleito por falta de amparo legal, posto que o disposto no art. 11 da Lei nº 9.779/99 aplica-se apenas aos insumos ingressados no estabelecimento industrial a partir de janeiro de 1999.

Na manifestação de inconformidade, a contribuinte defende seu direito ao ressarcimento retroativo, escorando-se nos princípios constitucionais da seletividade e da não-cumulatividade do IPI.

A Terceira Turma de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora - MG manteve o indeferimento sob o mesmo argumento da falta de previsão legal para a aplicação retroativa do art. 11 da Lei nº 9.779/99, acrescentando não poder apreciar questões de ilegalidade e inconstitucionalidade da legislação tributária, cuja competência cabe exclusivamente ao Poder Judiciário.

No recurso voluntário, a empresa requer a reforma da decisão recorrida, para o fim de reconhecer o seu direito ao ressarcimento pleiteado, repisando seus argumentos de defesa e defendendo que o julgador administrativo tem o dever de não aplicar o dispositivo legal que considere ilegal ou inconstitucional, sob pena de não estar respeitando o princípio do devido processo legal.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 31/3/2006

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10620.000023/00-26
Recurso nº : 126.364
Acórdão nº : 202-16.678

Cleuza Takafuji
Secretária de Segunda Câmara

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ANTONIO ZOMER

O recurso é tempestivo e cumpre os requisitos legais para ser admitido, pelo que dele conheço.

Antes de entrar no mérito propriamente dito, julgo conveniente fazer uma breve análise do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, especialmente no que tange às suas características extrafiscais e à operacionalização dos princípios constitucionais a ele aplicáveis.

O IPI, previsto no inciso IV do art. 153 da Constituição de 1988, tem suas principais características dispostas no § 3º, I e II, deste artigo, nos seguintes termos:

"Art. 153. [...]"

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

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

O IPI é um imposto indireto. O "contribuinte de direito" (industrial ou equiparado) recolhe o tributo, mas repassa o respectivo encargo financeiro para o "contribuinte de fato" (adquirente, que pode ser outro industrial, um atacadista, varejista ou o próprio consumidor final).

Como tributo indireto, o IPI compõe o preço dos produtos comercializados, de forma que quem adquire uma mercadoria, seja rico ou pobre, paga o mesmo valor. A este fenômeno dá-se o nome de regressividade¹. Para amenizar o efeito desta característica do IPI, o legislador utiliza certas técnicas de tributação, como não-incidências, isenções, imunidades, e ainda, a graduação das alíquotas de incidências em razão da natureza e destinação dos produtos ou mercadorias.² Ao fazer isto, o legislador está se utilizando da função extrafiscal do IPI, que advém do fato de ele ser um tributo seletivo em função da essencialidade do produto.

Ives Gandra Martins afirma que a seletividade para o IPI tem a mesma função que a progressividade para o IR, ou seja, os dois princípios objetivam tornar a carga tributária menos regressiva.³ A essencialidade de um produto, portanto, refere-se a um juízo de valor a ser feito pelo legislador. Cabe a este, e não ao intérprete, decidir a respeito da essencialidade do produto e fixar a alíquota que entenda adequada.

¹ Diz-se que um tributo é regressivo quando a sua onerosidade relativa cresce na razão inversa do crescimento da renda do contribuinte. Luciano Amaro dá o seguinte exemplo para demonstrar o funcionamento dos impostos regressivos: "Suponha-se que o indivíduo "A" pague (como contribuinte de direito ou de fato) 10 de imposto ao adquirir o produto X, e tenha uma renda de 1.000; o imposto representa 1% de sua renda. Se esta subisse para 2.000, aquele imposto passaria a significar 0,5% da renda, e, se a renda caísse para 500, o tributo corresponderia a 2%. Assim, esse imposto é regressivo, pois, quanto menor a renda, maior é o ônus relativo". (*Direito Tributário Brasileiro*. 7ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 89).

² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 15ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 159.

³ BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*, v. 6 t. I. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 295.



Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 10620.000023/00-26
Recurso nº : 126.364
Acórdão nº : 202-16.678

Roque Antonio Carrazza, a seu turno, entende que a seletividade tem por escopo favorecer os consumidores finais, que são os que, de fato, suportam a carga econômica do IPI.⁴

Além do princípio da seletividade, o legislador constitucional submeteu o IPI ao princípio da não-cumulatividade, que prescreve, conforme expressão do inciso II do § 3º do art. 153, que na sua cobrança deve descontar-se do que for devido em cada operação o montante cobrado nas anteriores.

Segundo Ivan César Moretti, o princípio da não-cumulatividade foi instituído para coibir o “efeito cascata” e para dar guarida ao princípio constitucional da seletividade.⁵

É claro que a não-cumulatividade tem a finalidade de evitar a tributação excessiva do IPI sobre o processo produtivo, ou seja, visa impedir a superposição do mesmo imposto nas diversas etapas, o que faria com que fosse pago mais de uma vez sobre a mesma parcela da base de cálculo, onerando a produção e, conseqüentemente, o produto final. Mas nem por isso é correto afirmar que a Constituição estabeleceu que o IPI seja cobrado somente sobre o valor agregado em cada fase do processo industrial.

O Código Tributário Nacional - CTN, ao tratar da inacumulatividade do IPI, assim dispôs no art. 49:

“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 Constituição de 1988, ao tratar do princípio da não-cumulatividade, determina que se desconte o imposto cobrado nas etapas anteriores daquele devido em determinada etapa. O CTN, por sua vez, manda subtrair do imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento o que foi pago relativamente aos produtos nele entrados. E no parágrafo único do art. 49, o mesmo CTN dispõe que o saldo verificado em determinado período, em favor do contribuinte, seja transferido para o período ou períodos seguintes.

O legislador ordinário, para atender ao princípio da não-cumulatividade nos moldes exigidos pela CF e pelo CTN, instituiu o sistema de crédito fiscal, conforme disposto no art. 81 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI/82 (Decreto nº 87.981/82)), *verbis*:⁶

“Art. 81. A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 49).

⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19ª ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 87.

⁵ MORETTI, Ivan Cesar. Crédito do IPI na aquisição de insumos de (e pelas) empresas inscritas no Simples. *inconstitucionalidades do novo RIPI/2002. Jus Navigandi*, Teresina, a. 8, n. 124, 6 nov. 2003. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br>>. Acesso em: 25 mar. 2004.

⁶ A partir de 25/06/98, com a entrada em vigor do novo regulamento do IPI (Decreto nº 2.637/98), a não-cumulatividade passou a ser tratada no art. 146. Atualmente vigora o RIPI aprovado pelo Decreto nº 4.544/2002, no qual o assunto é tratado no art. 163.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 31/3/2006

2ª CC-MF
Fl.

Creuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 10620.000023/00-26
Recurso nº : 126.364
Acórdão nº : 202-16.678

§ 1º O direito ao crédito é também atribuído para anular o débito do imposto referente a produtos saídos do estabelecimento e a este devolvidos ou retornados.

§ 2º Regem-se, também, pelo sistema de crédito os valores escriturados a título de incentivo, bem assim os resultantes das situações indicadas no art. 96."

A lógica do princípio da não-cumulatividade em relação ao IPI, que exsurge do art. 49 do CTN e legislação derivada, é a compensação do imposto pago na operação de saída do produto tributado do estabelecimento industrial ou equiparado com o valor do IPI que fora cobrado relativamente aos produtos nele entrados (na operação anterior). O princípio da não-cumulatividade, como definido constitucionalmente, aplica-se aos casos em que existam débitos para ser compensados com os créditos.

Essa é a regra trazida pelo art. 25 da Lei nº 4.502/64⁷, reproduzida pelo art. 82, inciso I, do RIPI/82, a seguir transcrito:

"Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

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; [...]"(negritei)

Embora a sistemática de crédito-débito, implantada pela legislação para operacionalizar o princípio constitucional da não-cumulatividade orienta a escrituração de todo o IPI pago na aquisição de insumos utilizados na industrialização, nem todo este imposto poderá ser mantido no livro de apuração, como se pode observar no art. 100 do RIPI/82, que corresponde ao art. 174 do RIPI/98, abaixo transcrito:

"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:

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; [...]"

Como se vê, a regra geral é que se estorne os créditos relativos aos insumos empregados na fabricação de produtos isentos, não-tributados ou tributados à alíquotas zero. Entretanto, a lei pode autorizar a manutenção e a utilização desses créditos, como ocorre no caso

⁷ "Art. 25. A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer. (Artigo e caput, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.136, de 07/12/1970).

§ 1º O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados se destinem à comercialização, industrialização ou acondicionamento e desde que os mesmos produtos ou os que resultarem do processo industrial sejam tributados na saída do estabelecimento. (§ 1º acrescido pelo Decreto-Lei nº 1.136, de 07/12/1970).

§ 2º (Revogado pelo Decreto-Lei nº 2.433, de 19/05/1988).

§ 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 0 (zero), não estejam tributados ou gozem de isenção, ainda que esta seja decorrente de uma operação no mercado interno equiparada à exportação, ressalvados os casos expressamente contemplados em lei. (§ 3º com redação dada pela Lei nº 7.798, de 10/07/1989)."

A

cl



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 31/3/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10620.000023/00-26
Recurso nº : 126.364
Acórdão nº : 202-16.678

Cleiza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

dos insumos utilizados na fabricação dos produtos destinados à exportação. Os créditos que decompõem a regra geral são conhecidos como "créditos incentivados".

No dizer de Raymundo Clovis do Valle Cabral Mascarenhas, créditos incentivados são aqueles concedidos a título de estímulos fiscais, sem nenhum vínculo com o princípio constitucional da não-cumulatividade.⁸

A utilização dos créditos básicos e incentivados, quando autorizada por lei, será feita conforme o disposto no art. 103 do RIPI/82, *verbis*:

"Art. 103. Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos.

§ 1º Quando, do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, resultar saldo credor, será este transferido para o período seguinte.

§ 2º O direito à utilização do crédito está subordinado ao cumprimento das condições estabelecidas para cada caso e das exigências previstas para a sua escrituração, neste Regulamento."

A Instrução Normativa SRF nº 114/88, vigente à época dos créditos objeto do presente pedido, dispunha que, em seu item 2, *verbis*:

"2. Não deverão ser registrados créditos relativos a insumos que, sabidamente, se destinem a emprego na industrialização de produtos isentos, não-tributados ou de alíquota 0 (zero), cuja manutenção não tenha sido autorizada pela legislação."

O art. 82 do RIPI 82 é claro ao dispor que só dão direito ao crédito os insumos empregados na industrialização de produtos tributados e é neste dispositivo legal que se esteia a IN SRF nº 114/88.

O texto constitucional, ao tratar da não-cumulatividade do IPI, garante a compensação do que for devido em cada operação com o que foi cobrado nas anteriores. Como nas operações com produtos não tributados (NT), sujeitos à alíquota zero ou isentos não há imposto devido, obviamente o imposto cobrado nas operações anteriores não poderá ser compensado. Consequentemente, não há que se falar em créditos e nem em desrespeito ao princípio da não-cumulatividade.

É este o entendimento do Ministro Moreira Alves, do STF, como se pode observar no despacho proferido no Agravo de Instrumento nº 198889-1 (D.J. nº 112, de 16/06/97, Seção I), onde o mecanismo de crédito – débito que operacionaliza o princípio da não-cumulatividade foi enfocado de maneira cristalina e irretorquível. Como este princípio constitucional informa tanto o ICM quanto o IPI, as conclusões do Ministro, abaixo transcritas, neste particular, são válidas para ambos os impostos:

"Segundo a própria sistemática de não-cumulatividade, que gera os "créditos" que o contribuinte tem direito, a compensação deve ocorrer pelos valores nominais. Assim dispõe a lei paulista. A correção monetária dos "créditos", além de não permitida pela lei, desvirtuaria a sistemática do tributo.

⁸ MASCARENHAS, Raymundo Clovis do Valle Cabral. *Tudo sobre IPI. Imposto sobre Produtos Industrializados*. 4ª ed. São Paulo: Aduaneiras, 2002, p. 219.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 31/3/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10620.000023/00-26
Recurso nº : 126.364
Acórdão nº : 202-16.678

Cleuzi Takafuji
Cleuzi Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

23.1 - *Em outras palavras, o tributo incide e opera-se o sistema de compensação do imposto devido com o tributo já recolhido sobre a mesma mercadoria, o qual impede a incidência de ICM em cascata. Do quantum simplesmente apurado pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, deduz-se o tributo já recolhido em operações anteriores com aquela mercadoria, ou seus componentes, ou sua matéria-prima, produto que esteja incluído no processo de sua produção de forma direta. Assim, os eventuais créditos não representam o lado inverso da obrigação, constitui apenas um registro contábil de apuração de ICMS, visando sua incidência de forma cumulativa.*

24.) - *Uma vez abatido o débito, desaparece. Não se incorpora de forma alguma ao patrimônio do contribuinte. Tanto que este, ao encerrar suas atividades, não tem direito de cobrar seus "créditos" não escriturados da Fazenda. Esses créditos não existem sem o débito correspondente.*

25.) - *Na realidade, compensam-se créditos e débitos pelo valor nominal constituídos no período de apuração. Incidindo correção monetária nos créditos, sendo contabilizado, um que for, em valor maior que o nominal, haverá ofensa ao princípio da não-cumulatividade. É um efeito cascata ao contrário, porque estará se compensando tributo não pago, não recolhido.*

26.) - *O ato de creditar tem como correlativo o ato de debitar. O correspondente dos "créditos" contábeis em discussão são os valores registrados na coluna dos débitos, os quais também não sofrem nenhuma correção monetária - o que configura mais uma razão a infirmar a invocação de "isonomia" para justificar a atualização monetária dos chamados "créditos". Somente após o cotejo das duas colunas quantifica-se o crédito tributário, o que bem demonstra a completa distinção entre este e aqueles.*

27.) - *Estabelecida a natureza meramente contábil, escritural do chamado "crédito" do ICMS (elemento a ser considerado no cálculo do montante do ICMS a pagar), há que se concluir pela impossibilidade de corrigi-lo monetariamente. Tratando-se de operação meramente escritural, no sentido de que não tem expressão ontologicamente monetária, não se pode pretender aplicar o instituto da correção ao creditamento do ICMS.*

28.) - *A técnica do creditamento escritural, em atendimento ao princípio da não-cumulatividade, pode ser expressa através de uma equação matemática, de modo que, adotando-se uma alíquota constante, a soma das importâncias pagas pelos contribuintes, nas diversas fases do ciclo econômico, corresponda exatamente à aplicação desta alíquota sobre o valor da última operação. Portanto, por essa operação uma operação matemática pura, devem ficar estancos quaisquer fatores econômicos ou financeiros, justamente em observância ao princípio da não-cumulatividade (artigo 155, § 2º, I, da Constituição Federal e artigo 3º do Decreto-lei nº 406/68). (fls. 81/83).*

Por sua vez não há falar-se em violação ao princípio da isonomia, isto porque, em primeiro lugar, a correção monetária dos créditos não está prevista na legislação e, ao vedar-se a correção monetária dos créditos de ICMS, não se deu tratamento desigual a situações equivalentes. A correção monetária do crédito tributário incide apenas quando este está definitivamente constituído, ou quando recolhido em atraso, mas não antes disso. Nesse sentido prevê a legislação. São créditos na expressão total do termo jurídico, podendo o Estado exigi-lo. Diferencia-se do crédito escritural, que existe para fazer valer o princípio da não-cumulatividade."

A sistemática de crédito-débito antes descrita vigorou até a entrada em vigor da Medida Provisória nº 1.788, de 29/12/98 (DOU de 30/12/98), posteriormente convertida na Lei



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 3/5/2006

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10620.000023/00-26
Recurso nº : 126.364
Acórdão nº : 202-16.678

Cleuzo Tanafuji
Secretária da Segunda Câmara

nº 9.779, de 19/01/99 (DOU de 20/01/99), a partir da qual, conforme disposto no seu art. 11º, o legislador tributário entendeu que não mais prevaleceria o impedimento do crédito relativo aos insumos empregados na fabricação de produtos tributados à alíquota zero e isentos, mantida a vedação apenas para os insumos aplicados na industrialização de produtos não-tributados.

Antes da Lei nº 9.779/99, a legislação só autorizava a manutenção e a utilização do IPI pago nas entradas de insumos aplicados na fabricação de produto tributado, não admitindo a manutenção do crédito relativo aos insumos utilizados na fabricação de produtos imunes, isentos ou de alíquota zero, a menos que houvesse previsão legal, como ressaltou o art. 100 do RIPI/82, no inciso I, alínea "a".

Desta forma, ao contrário do que alega a recorrente, estribada em diversas citações doutrinárias, a vedação de utilização dos créditos relativos aos produtos tributados à alíquota zero não constituía, até 31/12/1988, qualquer afronta ou restrição ao princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI. Nesta linha de entendimento, as decisões do Segundo Conselho de Contribuintes têm afirmado, reiteradamente, que não existia previsão legal, antes do advento da Lei nº 9.779/99, para o creditamento do IPI relativo aos insumos utilizados em produtos saídos com isenção, alíquota zero ou não-tributados, como se pode conferir na ementa dos seguintes julgados:

"IPI. CRÉDITOS BÁSICOS. RESSARCIMENTO. No regime jurídico dos créditos de IPI inexistia 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. Recurso negado." (Ac. nº 201-78.072, de 10/11/2004).

"IPI. CRÉDITOS BÁSICOS. RESSARCIMENTO. 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 de 1º de janeiro de 1999. Os créditos referentes a tais produtos, acumulados até 31 de dezembro de 1998, devem ser estornados. INCONSTITUCIONALIDADE. A autoridade administrativa é incompetente para manifestar-se acerca da inconstitucionalidade de leis e decretos. Recurso ao qual se nega provimento." (Ac. nº 202-16.126, de 27/01/2005).

"IPI. GLOSA DE CRÉDITOS BÁSICOS. A utilização de créditos básicos para compensação com o IPI devido depende da observância das regras de escrituração contidas na legislação fiscal. Os créditos relativos aos insumos aplicados em produtos tributados à alíquota zero somente podem ser aproveitados a partir da edição da Lei nº 9.779/99. Recurso negado." (Ac. nº 203-09.904, de 01/12/2004).

Na mesma linha de raciocínio, o Superior Tribunal de Justiça - STJ, por meio de sua 1ª Turma, declarou, no julgamento do Recurso Especial nº 19106/RJ, DJ de 01/02/93, que é

⁹ "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." (g/n)



Processo nº : 10620.000023/00-26
Recurso nº : 126.364
Acórdão nº : 202-16.678

Cleuzia Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

impossível e indevido o creditamento das matérias-primas se a saída do produto é com isenção ou alíquota zero. O Acórdão foi assim ementado:

"Na saída com alíquota zero se não houve recolhimento de IPI na entrada da matéria-prima, não há creditamento. O imposto pago na entrada de matéria-prima foi incluído no preço do produto industrializado e quem pagou foi o adquirente destes produtos, importaria enriquecimento ilícito, o reconhecimento desse crédito ao fabricante. Provimento negado."

A 1ª Seção desse mesmo Tribunal, ao julgar os Embargos de Divergência - ERESP nº 888/SP, em 12/12/1995, também afirmou a impossibilidade do creditamento do IPI pago nas aquisições de matérias-primas utilizadas em produtos isentos, nos seguintes termos:

"O entendimento da Eg. 1ª Seção pacificou-se no sentido de que 'A isenção relativa a alienação de produto acabado implica na desconstituição do crédito tributário resultante da aquisição da matéria-prima.' A tese esposada no paradigma não prevalece ante a jurisprudência atual desta Corte."

A recorrente afirma que o entendimento de que o contribuinte poderia utilizar-se do crédito de IPI relativo à industrialização de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, independentemente de o produto estar relacionado em disposição que assegurasse tal direito, já predominava antes do advento do art. 11 da Lei nº 9.779/99. Sendo assim, esse novo dispositivo legal teria vindo apenas interpretar a Constituição, pelo que deve ser aplicado retroativamente, nos termos do inciso I do art. 106 do CTN.

Não tem razão a recorrente. A visão doutrinária não é sustentáculo para as decisões administrativas, que devem subsumir-se aos dispositivos legais vigentes. Neste passo, é de se reforçar que o direito posto à época dos créditos requeridos vedava expressamente o aproveitamento de créditos na situação aqui discutida, determinando a sua anulação, mediante estorno. Além disso, as decisões do STJ e a manifestação do Ministro Moreira Alves, do STF, antes transcritas, contrariam frontalmente as razões de defesa da contribuinte.

Além disso, ressalta do voto do Ministro Moreira Alves que o saldo credor do IPI, decorrente da escrituração legalmente permitida pela sistemática de implementação do princípio constitucional da não-cumulatividade, antes do advento do art. 11 da Lei nº 9.779/99, só servia para ser abatido do que fosse devido pelos produtos saídos do estabelecimento, no mesmo período, permitida a transferência do saldo remanescente para os períodos seguintes. Não havendo débito, não há que se falar em crédito.

A recorrente alega, por fim, que os órgãos julgadores administrativos podem deixar de aplicar os dispositivos de lei que considerem inconstitucional, mas esta não é a posição majoritária dos Conselhos de Contribuintes. A jurisprudência predominante nesta Casa é no sentido de que o controle da constitucionalidade das leis é prerrogativa única e exclusiva do Poder Judiciário, não competindo às instâncias administrativas negar aplicação a dispositivos da legislação tributária que lhes pareça inconstitucional. Atesta este posicionamento o Acórdão nº 202-15.431, de 16/02/2004, cuja ementa tem o seguinte teor:

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. Às instâncias administrativas não competem apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente."

A.

ff