



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**SEGUNDA CÂMARA**

**Processo n°** 10820.000478/00-86  
**Recurso n°** 130.044 Voluntário  
**Matéria** Ressarcimento IPI Lei n° 9.779/99  
**Acórdão n°** 202-17.262  
**Sessão de** 23 de agosto de 2006  
**Recorrente** Printbil Indústria Gráfica Ltda.  
**Recorrida** DRJ em Ribeirão Preto - SP

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

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
 Segundo Conselho de Contribuintes  
**CONFERE COM O ORIGINAL**  
 Brasília-DF, em 11/10/2006

*Cleuza Takafuji*  
 Secretária da Segunda Câmara

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998

Ementa: 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 n° 1.788, de 29/12/1999 e a Lei n° 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 n° 9.779, de 19/01/1999.

**Recurso negado.**


*vd*

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PRINTBIL INDÚSTRIA GRÁFICA LTDA.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

  
ANTONIO CARLOS ATULIM  
Presidente e Relator

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 11/10/2006

  
Cleuzá Takafuji  
Secretária da Segunda Câmara

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Gustavo Kelly Alencar, Nadja Rodrigues Romero, Ivan Allegretti (Suplente), Antonio Zomer, Simone Dias Musa (Suplente) e Maria Teresa Martínez López.

## Relatório

*Cleuza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

Por bem descrever os fatos adoto o relatório do Acórdão n.º 7.680, de 06/04/2005:

*"2. A interessada protocolizou, em 14/04/2000, pedido de ressarcimento de créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de fl. 01, acumulados e oriundos da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, no valor total de R\$7.541,82, referente aos anos-calendário de 1996, 1997 e 1998, instruído com os documentos de fls. 01/65, com fundamento na Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 11.*

*3. No despacho decisório (fls. 217/218), exarado em 26/11/2003, a Delegacia da Receita Federal em Araçatuba, com base no termo de informação fiscal de fls. 207/210, indeferiu o pedido, uma vez que o direito ao aproveitamento do saldo credor do IPI, nas condições estabelecidas no artigo 11 da Lei n.º 9.779/99, decorrente de MP, PI e ME aplicados na industrialização dos produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1.º de janeiro de 1999.*

*4. Irresignada com a decisão administrativa de cujo teor teve ciência em 01/12/2003, conforme aviso de recebimento (AR) de fl. 220, a contribuinte ofereceu, em 19/12/2003, a manifestação de inconformidade, de fls. 221/225, subscrita pelo representante legal da pessoa jurídica, Sra. Renata Vianni Ferreira, que, em síntese, aborda as seguintes razões de defesa:*

*a) Alega que o art. 170 do CTN reconhece um direito subjetivo do contribuinte e uma lei ordinária não pode limitar ou dificultar esse exercício;*

*b) Discorre que no caso em questão não se trata de retroatividade da Lei n.º 9.779/99, mas sim obedecer ao disposto no artigo 170 do CTN.*

*c) A contribuinte afirma que no artigo 11 da Lei n.º 9.779/99 não consta nenhuma disposição de quando nasceu o crédito líquido e certo.*

*d) Manifesta que o artigo 92, inciso V, do RIPI/82, admitia o crédito do imposto quanto aos materiais empregados na fabricação de caixas de papelão, cuja alíquota era zero.*

*e) Alega que nos anos de 1996, 1997 e 1998, a manifestante deu saída de caixas de papelão que tinham alíquota zero, com base no Decreto-Lei n.º 1.803/80.*

*f) Por todo o exposto, requer o acolhimento de seu recurso, reconhecendo-lhe o direito de concretizar a compensação. Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão n.º 7.680 de 08/04/2005 da DRJ em Ribeirão Preto-SP, que indeferiu o pedido de ressarcimento de créditos de IPI gerados durante os anos de 1996, 1997 e 1998, com base no art. 11 da Lei n.º 9.779/99, sob a justificativa de que o*

*14*

*ressarcimento ou a compensação dos créditos referidos no art. 11 da Lei nº 9.779/99 só pode ser concedido em relação a créditos gerados a partir de 1º de janeiro de 1999.”*

Regularmente notificada daquele Acórdão em 11/05/2005, a contribuinte interpôs recurso voluntário às fls. 242/249 em 03/06/2005, no qual reprisou as alegações oferecidas em primeira instância, acrescentando que o art. 11 da Lei nº 9.779/99 não criou um direito novo, mas apenas fez clara menção ao crédito de IPI que sempre foi permitido pela Constituição Federal. Tendo agido sempre dentro dos lindes da legalidade, está perfeitamente convicta de que tem direito à compensação pleiteada. Requereu o acolhimento de suas razões para o fim de que lhe seja reconhecido o direito de concretizar a compensação.

É o relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 11/10/2006

  
Cleuza Takafuji  
Secretária da Segunda Câmara

✓  
✓

  
Cleuza Takafuji  
Secretária da Segunda Câmara

## Voto

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Relator

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

Trata-se basicamente de reapreciar as mesmas alegações trazidas na impugnação. Considerando que o julgamento de primeira instância bem aplicou a lei ao caso concreto, invoco o art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99, para adotar como razões de decidir deste voto os mesmos fundamentos lançados no voto condutor do Acórdão recorrido pelo Julgador Roberto Augusto F. de B. Galvão Filho, os quais leio em sessão e submeto à votação da Câmara.

Relativamente à questão do alcance do art. 11 da Lei nº 9.779/99 e do princípio da não-cumulatividade, é consenso na doutrina que este princípio 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 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." (destaquei)*

Três constatações imediatas surgem da análise deste dispositivo. A primeira é que pelo, ... "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



  
**Cleuza Takafuji**  
Secretária da Segunda Câmara

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 dinheiro e 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 tem 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.

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 artigo 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*

  
Cleuza Takafuji

Secretária da Segunda Câmara

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.

Desse modo, tratando-se de norma pertencente ao subsistema jurídico tributário, a Lei nº 9.779/99 tem eficácia prospectiva,

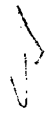
A Medida Provisória nº 1.788, de 29/12/1998, foi publicada no dia 30/12/1998 e foi convertida na Lei nº 9.779 no dia 20/01/1999, ou seja, dez dias antes do prazo fatal para que a MP perdesse a eficácia desde a sua publicação. Logo, à luz da Constituição, o novo regime dos créditos de IPI passou a ter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

Portanto, não merece nenhum reparo a decisão recorrida por ter decidido que a Lei nº 9.779/99 não se aplica ao saldo credor de IPI gerado antes de sua vigência.



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 de compensação à luz do art. 170 do CTN.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso para manter a decisão recorrida, por seus próprios e jurídicos fundamentos.

Sala das Sessões, em 23 de agosto de 2006

  
ANTONIO CARLOS ATULIM

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 11/10/2006

  
Cleuza Takafuji  
Secretária da Segunda Câmara