MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 16 / 12 / 05
VISTO



**Processo nº : 10930.001840/97-49**
**Recurso nº : 113.850**
**Acórdão nº : 201-77.646**

**Recorrente : PVC BRAZIL INDÚSTRIA DE TUBOS E CONEXÕES LTDA.**
**Recorrida : DRJ em Curitiba - PR**

**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.

CRÉDITOS BÁSICOS.

No regime jurídico dos créditos de IPI, inexiste 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.

CRÉDITOS BÁSICOS. IN SRF Nº 210, DE 2002.

A IN SRF nº 210, de 2002, manteve o entendimento segundo o qual é incabível o ressarcimento dos créditos básicos acumulados na escrita fiscal em 31/12/1998.

**Recurso negado.**

MIN DA FAZEN ... CC
CONFERE COM ...
BRASÍLIA 30 / 05 / 05
VISTO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PVC BRAZIL INDÚSTRIA DE TUBOS E CONEXÕES LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Rodrigo Bernardes Raimundo de Carvalho (Suplente) e Sérgio Gomes Velloso, que

apresentou declaração de voto. Fez sustentação oral, pela recorrente, o Dr. Aristófanes Fontoura de Holanda.

Sala das Sessões, em 15 de junho de 2004.

Josefa Maria Coelho Marques
**Presidente**

Antonio Carlos Atulim
**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rêgo Galvão, Antonio Mario de Abreu Pinto, José Antonio Francisco e Rogério Gustavo Dreyer.
Ausente o Conselheiro Gustavo Vieira de Melo Monteiro.

**Processo nº : 10930.001840/97-49**
**Recurso nº : 113.850**
**Acórdão nº : 201-77.646**

**Recorrente : PVC BRAZIL INDÚSTRIA DE TUBOS E CONEXÕES LTDA.**

# RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra a Decisão nº 116, de 31/01/2000, da DRJ em Curitiba - PR, que indeferiu o pedido de restituição cumulado com compensação do saldo credor de IPI, decorrente da entrada no estabelecimento de insumos tributados no período compreendido entre abril/1993 e maio/1997, sob os argumentos de que só pode haver restituição quando ocorrer pagamento indevido e de que o ressarcimento/compensação dos créditos referidos no art. 11 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, só pode ser concedido em relação a créditos gerados a partir de 1º de janeiro de 1999.

Regularmente notificada da Decisão de fls. 253/261 em 09/02/2000, interpôs a empresa recurso voluntário às fls. 267/309 em 16/02/2000.

Alegou que o saldo credor existente em 31/12/1998 originou-se da disparidade existente entre as alíquotas na entrada e saída de produtos. Ao não se permitir o ressarcimento desses créditos, ocorre a vulneração do princípio da não-cumulatividade, comprometendo a incidência efetiva sobre o valor agregado, base da sistemática impositiva do IPI. Esta situação, além de ameaçar a sobrevivência da empresa, configura também violação dos princípios da isonomia, da livre iniciativa e da livre concorrência, uma vez que os fabricantes de produtos tributados com alíquotas mais elevadas, mas que utilizam os mesmos insumos, terão mais oportunidade de ressarcimento dos créditos do que aqueles que fabricam apenas tubos e conexões, como é o caso da recorrente.

Os arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, podem ser aplicados de forma a sanar essa inconstitucionalidade, uma vez que se referem a créditos a serem restituídos ou ressarcidos ao contribuinte, não distinguindo se tais créditos provêm ou não de recolhimentos indevidos de tributos. Como o excedente de crédito de IPI, verificado nas condições em que opera a recorrente, é induvidosamente um crédito do sujeito passivo contra a Fazenda Pública que é assegurado pela Constituição Federal (art. 153, § 3º, II, da CF/1988), não existe óbice à aplicação da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, a qual contemplou modalidade de ressarcimento diversa da existente na legislação do IPI.

Além disso, o Decreto nº 2.138, de 29/01/1997, baixado para dar fiel cumprimento à Lei nº 9.430, de 27/12/1996, também não efetuou distinção entre a origem dos créditos. O Secretário da Receita Federal, cumprindo o que determina o art. 7º deste decreto, baixou as IN SRF nºs 21, 24 e 35, de 1997. A IN SRF nº 21, de 1997, conquanto permitisse a compensação de créditos de IPI relativos às aquisições de insumos, deixou de aludir expressamente aos créditos de que ora se trata, mas a lista de créditos especificada no anexo intitulado "Pedido de Ressarcimento" não é exaustiva, tendo em vista que existe uma linha contendo a inscrição "outros créditos" seguida de linhas em branco para a especificação de tais créditos. Como os créditos da recorrente não estão sujeitos a estorno, pois não dependem de disposição legal especial para serem mantidos, são passíveis de ressarcimento e compensação,

nos termos do art. 153, § 3º, II, da CF/1988; art. 49, parágrafo único, do CTN, e arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996.

Confirmam o entendimento da recorrente os Pareceres Normativos CST nºs 87/70, 377/71 e 515/71, que consideram que o crédito de IPI tem natureza jurídica de dívida passiva da União. Sendo assim, esta dívida deve ser honrada, para o que é indispensável o reconhecimento de que tais créditos são ressarcíveis e, portanto, compensáveis com eventuais débitos dos contribuintes, tal como admitido pela Lei nº 9.430, de 27/12/1996.

Voltando-se contra a Decisão da DRF em Londrina - PR, passou a atacá-la alegando que: a) a decisão foi equivocada, pois os créditos discutidos nestes autos não estavam sujeitos a estorno; b) o saldo credor, nas condições dos autos, pode ser compensado nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, e arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996; c) as considerações acerca da violação dos princípios constitucionais foram inconsistentes; e d) o raciocínio a *contrario sensu* utilizado para restringir o alcance dos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, é insuficiente para se contrapor à argumentação enunciada pela recorrente, sobre o alcance do preceito constitucional da não-cumulatividade.

Prosseguindo, invocou o artigo de doutrina de Ives Gandra da Silva Martins, intitulado *Nascimento de Obrigação e Crédito Tributários, quando da Incidência da Alíquota Zero – Direito a Crédito do IPI exigido nos insumos,* que foi publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 44. No referido artigo o Prof. Ives Gandra, entre outras conclusões, considera que o art. 11 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, explicitou que o IPI incidente sobre insumos é compensável desde 1967, mesmo que as saídas subseqüentes sejam isentas, incididas por alíquota zero ou de outra expressão, e que nesta hipótese há o direito de compensar o crédito com outros débitos desde o advento da Lei nº 9.430, de 27/12/1996.

Valendo-se das conclusões do insigne tributarista, argumentou a recorrente que, se desde 1967 era admitido o aproveitamento do crédito em relação à fabricação de produtos tributados com alíquota zero, é evidente que o entendimento também se aplica aos créditos relativos aos insumos utilizados em produtos tributados a alíquotas positivas, pois, por força do art. 13 da Lei nº 9.493, de 10/09/1997, não há diferença entre os chamados tributados e os tributados com alíquota zero, pois todos se encontram no campo de incidência do IPI.

Em seguida, disse que a Lei nº 9.779, de 19/01/1999, entrou em vigência no dia 20/01/1999, e foi nesta data que se iniciou o efeito imediato a que alude o art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil. Assim, a referida lei colheu o saldo credor existente na data da sua publicação. Este saldo, composto pelo saldo credor do próprio período de apuração encerrado em 20/01/1999 acrescido do saldo credor transferido de períodos anteriores, por força do art. 49, parágrafo único, do CTN, é indivisível e indissociável, porque nele se confundem créditos de períodos anteriores e créditos do período concluído.

Entender que tais créditos possam ser separados, estando os gerados a partir de 01/01/1999 contemplados pelo art. 11 da lei, e os anteriores não, significa conferir efeito retroativo à Lei nº 9.779, de 19/01/1999, para os primeiros, e não admitir o mesmo efeito para os outros, o que é um absurdo porque todos foram gerados antes da lei.

Passando a atacar especificamente a IN SRF nº 33, de 04/03/1999, alegou que o reconhecimento do direito foi feito na Lei nº 9.779, de 19/01/1999, e que a lei remeteu à SRF

apenas a normatização da execução do aproveitamento dos créditos. À SRF só caberia estabelecer normas de caráter procedimental para promover a execução do dispositivo legal que reconheceu o direito.

No entanto, a IN SRF nº 33, de 04/03/1999, em seu art. 4º, estabeleceu restrição ao direito de aproveitamento dos créditos acumulados até 31/12/1998. Tal restrição inexiste no texto legal, que não distingue os períodos de geração dos créditos. Mesmo quando a lei fala em trimestre-calendário, não está erigindo qualquer restrição ao aproveitamento dos créditos, mas apenas estabelecendo a periodicidade de apuração dos saldos credores.

A esta absurda restrição soma-se a constrição enunciada no art. 5º da IN SRF nº 33, de 04/03/1999, que torna impossível, até em relação aos créditos gerados a partir de 01/01/1999, a aplicação do art. 11 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, nos casos de contribuintes que, como a recorrente, acumulam créditos na escrita em razão do descompasso entre as alíquotas de entrada e saída. Ao condicionar o ressarcimento dos créditos gerados a partir de 01/01/1999 ao esgotamento dos créditos gerados até 31/12/1998, a Receita Federal está impedindo, por meio de ato administrativo, o exercício de um direito conferido em lei, uma vez que no caso da recorrente ainda sobrará saldo credor em 31/12/1998, após o aproveitamento de que trata o art. 5º, § 2º, da referida IN.

Estas duas restrições geram como subproduto outro absurdo: o de restringir o aproveitamento de créditos legítimos de IPI no âmbito do próprio IPI, pois elimina os saldos credores remanescentes, após o aproveitamento de que trata o art. 5º, § 2º, da mencionada IN.

Prosseguindo em seu arrazoado, passou a contestar pontos específicos da Decisão da DRJ em Curitiba - PR, dos quais destacam-se os seguintes: a) a recorrente não nega que a legislação do IPI não contempla expressamente a compensação de excedentes de créditos básicos de IPI, mas isso não impede que se reconheça a ressarcibilidade de tais créditos, com base no princípio da não-cumulatividade; b) a única maneira de compatibilizar o art. 11 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, com o art. 49, parágrafo único, do CTN, é admitir que o art. 11 se aplica aos saldos credores existentes em 31/12/1998, pois a transferência de saldos credores é ilimitada no tempo, pressupondo sua indivisibilidade; c) a autoridade julgadora *a quo* confundiu vigência, eficácia, aplicabilidade e abrangência da Lei nº 9.779, de 19/01/1999. O dispositivo legal não é auto-aplicável, mas isto não significa que o exercício do direito de compensação tem sua amplitude afetada por normas de hierarquia inferior, isto é, que tais normas possam indicar o que é compensável ou não; d) os arts. 105 e 144 do CTN não podem ser aplicados para balizar a incidência da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, porque não se trata de lançamento tributário e nem de verificar a ocorrência de fatos geradores. Saldo credor não guarda relação direta com fato gerador ligado à entrada de insumos. O fato relevante para determinar a incidência é a existência de saldo credor na data de início da vigência da lei ou da medida provisória que a antecedeu.

Finalizando sua defesa, requereu a reforma da decisão da DRJ em Curitiba - PR para o fim de reconhecer o direito à compensação dos créditos básicos de IPI acumulados na escrita fiscal em 31/12/1998.

Posteriormente, em 25/03/2004, ingressou a defesa com mais duas petições.

Na primeira, de fls. 315 a 318, pleiteou, com base no disposto no art. 462 do CPC, a aplicação do art. 14 e parágrafos da IN SRF nº 210, de 30/09/2002, onde estaria expressa

mudança na orientação administrativa da SRF em relação ao disposto nos arts. 4º e 5º da IN SRF nº 33, de 04/03/1999.

Na segunda petição, de fls. 319 a 336, informou que o relatório deste processo lido na sessão de 09/09/2003 foi muito conciso em razão do então Relator supor que a matéria já estivesse pacificada na Câmara, não requerendo maior aprofundamento na apreciação. Naquela oportunidade não teria sido feito destaque à questão da amplitude da delegação contida no art. 11 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, que diz respeito à legalidade da IN SRF nº 33, de 04/03/1999, assim como a aspectos pertinentes à sua própria interpretação, aí incluída a impossibilidade de aproveitamento integral dos créditos referidos no art. 11 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, nos termos dos artigos 4º e 5º do ato administrativo impugnado.

Prosseguindo naquele arrazoado, informou que examinou 19 decisões desta Primeira Câmara que tratam da interpretação do art. 11 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, tendo selecionado os Acórdãos nºs 201-74.009, 201-75.428 e 201-75.877, que tratam de créditos cujas características são idênticas aos ora pleiteados neste processo, demonstrando minuciosamente tanto os equívocos que conteriam, como a ausência de fundamentação para certas conclusões.

Às fls. 325 a 335 voltou a destacar pontos do recurso apresentado onde esmiuçou algumas das alegações anteriormente expendidas e novamente centrou fogo na IN SRF nº 33, de 04/03/1999.

É o relatório.

# VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
# ANTONIO CARLOS ATULIM

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

Preliminarmente, observo que nas petições apresentadas após a interposição do recurso não houve inovação dos argumentos anteriormente expostos. O objetivo da recorrente foi apenas e tão-somente demonstrar o desejo e também o direito de que fossem analisados com profundidade todos os argumentos expostos no recurso, especialmente aqueles direcionados ao ataque da IN SRF nº 33, de 04/03/1999.

No que concerne aos argumentos contrapostos à Decisão da DRF em Londrina - PR, lembro à recorrente que o recurso voluntário destina-se ao ataque de decisões e acórdãos proferidos pelas Delegacias de Julgamento e que os atos processuais estão sujeitos ao princípio da preclusão.

Contudo, não há sentido em não tomar conhecimento daquelas alegações, uma vez que a fundamentação deste voto forçosamente acabará por apreciar aqueles argumentos.

A recorrente parte do falso pressuposto de que o IPI é imposto incidente sobre o valor agregado para concluir que o não ressarcimento do saldo credor, originário do acúmulo de créditos básicos, viola os princípios da isonomia, da livre iniciativa e da livre concorrência.

O princípio da isonomia, previsto no art. 150, II, da CF/1988, tem como conteúdo a proibição de a União instituir tratamento desigual entre contribuintes que estejam na mesma situação.

O princípio da livre iniciativa, previsto no art. 170 e parágrafo único da CF/1988, tem como conteúdo assegurar a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização do poder público, salvo nos casos previstos em lei.

Por sua vez, o princípio da livre concorrência, previsto no art. 170, IV, tem seu conteúdo especificado no art. 173, § 4º, da CF/1988, estabelecendo que a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação de mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário de lucros.

Conforme se pode constatar, a União não tem como violar os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência por meio da mera fixação de alíquotas do IPI.

A livre iniciativa só seria maculada se a União exigisse alguma autorização para que a recorrente desempenhasse sua atividade, o que não é o caso.

O princípio da livre concorrência também não pode ser violado pela União, uma vez que sua violação reside na prática de condutas afetas aos agentes econômicos privados, tais como a formação de cartéis, aquisições e fusões de empresas privadas com o fim de eliminar a concorrência e dominar mercados.

O art. 4º do Decreto-Lei nº 1.199, de 1971, autoriza o Poder Executivo a aumentar as alíquotas do IPI em até 30% ou reduzi-las a zero, desde que o faça para atingir os objetivos da política econômica ou para corrigir distorções, sempre respeitando a seletividade e a essencialidade dos produtos. O art. 153, § 1º, da CF/1988, recepcionou este dispositivo legal, enquanto que o art. 15 da Lei nº 9.493, de 10/09/1997, estabeleceu que as alíquotas básicas para o exercício daquela faculdade são as estabelecidas no Decreto nº 2.092, de 10/12/96 (TIPI/1996).

Se a recorrente acha que existe alguma irregularidade no fato de os seus insumos serem tributados com 12% (PVC e estabilizantes) e os tubos e conexões que fabrica serem tributados com 4%, deveria ter indicado precisamente no que consiste a irregularidade e não ter alegado que esta situação viola a constituição porque gera saldo credor insuscetível de aproveitamento.

A irregularidade eventualmente existente neste caso só poderia residir em violação do princípio da seletividade em função da essencialidade dos produtos ou em desvio de finalidade, consistente em utilizar o poder de aumentar ou reduzir as alíquotas do IPI por decreto, para atingir outros objetivos que não os da política econômica governamental ou de correção de distorções. Nada foi alegado a este respeito.

O fato de alguns concorrentes utilizarem insumos idênticos e terem condições de maior aproveitamento do crédito por fabricarem produtos tributados com alíquotas mais elevadas não configura violação do princípio da seletividade ou desvio de finalidade e nem a violação de nenhum dos princípios constitucionais indicados no recurso.

Pelo contrário, o fato de os concorrentes fabricarem outros produtos além dos tubos e conexões que a recorrente fabrica é reflexo do princípio da livre iniciativa, que autoriza cada um a produzir o que quiser sem a necessidade de pedir autorização ao poder público.

Cabe à recorrente, portanto, procurar adaptar-se às condições do mercado e ganhar competitividade em vez de atribuir suas dificuldades a uma ação governamental legítima.

O Executivo sempre desfrutou e continua desfrutando de uma certa liberdade para alterar as alíquotas do IPI e o exercício regular deste direito, por si, não configura violação dos princípios indicados no recurso.

O cerne da controvérsia reside na existência ou não do direito ao aproveitamento do saldo credor de IPI existente no livro modelo 8 em 31/12/1998, relativo ao acúmulo de créditos básicos do imposto, em decorrência do descompasso entre as alíquotas de entrada e saída, sob as formas de ressarcimento ou compensação, 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.

Portanto, ao contrário do alegado, a Lei nº 9.430, de 27/12/1996, não criou nenhuma forma de aproveitamento dos créditos de IPI diversa das existentes na legislação específica do imposto.

No caso deste processo, antes de se falar na compensação do art. 74 supra, é necessário investigar a natureza do saldo credor de IPI acumulado em 31/12/1998 para saber se ele é ou não passível de restituição ou ressarcimento.

A argumentação da recorrente assenta-se no seguinte tripé: 1) princípio da não-cumulatividade; 2) eficácia da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, e indivisibilidade dos créditos de IPI; e 3) restrição ao exercício de direito assegurado em lei por meio da IN SRF nº 33, de 04/03/1999.

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 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, e ao contrário do afirmado pela recorrente, 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 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, 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 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.

Desse modo, cai por terra a segunda premissa do raciocínio da recorrente, pois, ao contrário do alegado, a legislação do IPI sempre estabeleceu a segregação dos créditos do imposto em créditos básicos e créditos incentivados, sem que esta distinção encontrasse óbice na Constituição.

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 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 mais uma vez 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.

Isto invalida o argumento da recorrente, baseado no artigo 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.

No que concerne à vigência e à eficácia da nova legislação, equivocou-se a defesa ao invocar o art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil, pois a Lei nº 9.779, de 19/01/1999, assim como a Medida Provisória da qual se originou, pertencem ao subsistema jurídico tributário. Estes diplomas legais, além de terem disposto sobre o IPI nos arts. 11, 12 e 15, cuidaram da incidência do Imposto de Renda, do IOF, da Contribuição Social sobre o Lucro e do Imposto de Importação, dispondo sobre responsabilidade tributária no art. 4º; alíquotas e hipóteses de incidência nos arts. 2º, 7º, 8º e 9º; e fato gerador do Imposto de Importação no art. 18, parágrafo único.

Inequívoco, portanto, que tanto a Lei nº 9.779, de 19/01/1999, como a Medida Provisória que lhe antecedeu, possuem natureza jurídica tributária, razão pela qual devem prevalecer as regras especiais dos arts. 101 a 112 do CTN, acerca da vigência e aplicação da legislação tributária, sobre as regras gerais da Lei de Introdução ao Código Civil.

Não procede a alegação da inaplicabilidade do art. 105 do CTN pelo fato de o saldo credor de IPI não ter relação direta com o fato gerador. O art. 153 da CF/1988, ao dizer que

***"...Compete à União instituir impostos sobre: ... IV produtos industrializados;"*** e que o IPI ***"... não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior"***, revela que o critério material da hipótese de incidência tributária é a existência de um produto resultante de uma operação de industrialização. A realização desta operação pressupõe a entrada de insumos no estabelecimento. Como o fato jurígeno do crédito de IPI ocorre justamente na entrada dos insumos no estabelecimento, é evidente a íntima vinculação existente entre o direito de crédito e o critério material da hipótese de incidência do IPI. Caso se opte por analisar a situação levando-se em conta o critério temporal da hipótese de incidência que, nos termos do art. 46, II, do CTN, é o momento da saída do produto do estabelecimento industrial, verifica-se que o imposto debitado por essas saídas será deduzido dos créditos gerados pelas entradas no mesmo período de apuração, originando-se daí o saldo devedor ou credor, o que mais uma vez demonstra a intimidade existente entre saldo credor e fato gerador.

Portanto, não merece nenhum reparo a decisão recorrida ao guiar-se pelo art. 105 do CTN, que estabelece como regra a eficácia prospectiva da lei tributária. As exceções à regra geral, ou seja, os casos de eficácia retroativa, estão prescritos no art. 106 e incisos do mesmo diploma. Considerando a inexistência de disposição específica quanto à vigência e à eficácia do art. 11 na cláusula de vigência da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, assim como a não caracterização de nenhuma das hipóteses de eficácia retroativa do art. 106 do CTN, há que se concluir que a nova lei teve eficácia a partir da data da sua publicação.

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 Federal, 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, cuja aplicabilidade ao caso concreto já restou amplamente demonstrada, 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 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.

Este argumento invalida a tese da recorrente no sentido de que a Lei nº 9.779, de 19/01/1999 (ou a Medida Provisória que lhe antecedeu), colheu o saldo credor existente na data da sua publicação. Invalida também a alegação de que autoridade *a quo* admitira o efeito retroativo da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, em relação a créditos gerados entre os dias 1º e 20/01/1999 e que negara o mesmo efeito aos créditos gerados nos anos anteriores.

Resta, portanto, plenamente justificada a segregação entre créditos anteriores e posteriores a 31/12/1998 e o estabelecimento do dia 01/01/1999 como data inaugural do novo regime jurídico de créditos de IPI, tanto pelo alcance do princípio da não-cumulatividade, acima analisado, como pela eficácia prospectiva da Medida Provisória nº 1.788, de 29/12/1998, que não tem aptidão para atingir créditos decorrentes de entradas de insumos anteriores à sua vigência.

Desse modo, já é possível antever que a IN SRF nº 33, de 04/03/1999, não criou nenhuma restrição além daquelas que já se continham nas normas superiores que regem o sistema de créditos do IPI.

Com efeito, o art. 4º da IN SRF nº 33, de 04/03/1999, estabelece que "*O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999.*"

Ora, embora a geração de créditos novos tenha ocorrido a partir da vigência da MP nº 1.788, de 1998, o saldo credor do mês de dezembro constitui-se também por créditos gerados sob a sistemática anterior, pois a própria recorrente informou que a alíquota do seu produto final foi reduzida para 4% em 1993. Portanto, o primeiro período de apuração a partir do qual só existem créditos gerados sob a nova sistemática iniciou-se em 01/01/1999, que também é a data de início do primeiro trimestre calendário do ano de 1999, o que justifica que o Secretário da Receita Federal tenha explicitado aquela data em seu ato normativo.

Relativamente ao art. 5º da IN SRF nº 33, de 04/03/1999, a leitura apressada do dispositivo realmente pode conduzir à conclusão equivocada de que tenha criado vedação ao aproveitamento do saldo credor originado a partir de 01/01/1999.

Entretanto, os atos administrativos gozam da presunção de legitimidade, ou seja, deve-se sempre supor que foram baixados conforme as leis e desse modo devem ser interpretados.

Assim dispõe o art. 5º da IN SRF nº 33, de 04/03/1999:

> *"Art. 5º Os créditos acumulados na escrita fiscal, existentes em 31 de dezembro de 1998, decorrentes* ***de excesso de crédito em relação ao débito e da saída de produtos isentos com direito apenas à manutenção dos créditos****, somente poderão ser aproveitados para dedução do IPI devido, vedado seu ressarcimento ou compensação.*
>
> *§ 1º Os créditos a que se refere este artigo* ***deverão ficar anotados à margem da escrita fiscal*** *do IPI.*

*§ 2º O aproveitamento dos créditos do IPI de que trata este artigo somente poderá ser efetuado com débitos decorrentes da saída dos produtos acabados, existentes em 31 de dezembro de 1998, e dos fabricados a partir de 1º de janeiro de 1999, com a utilização dos insumos originadores desses créditos, considerando-se que os produtos que primeiro saírem foram industrializados com a utilização dos insumos que primeiro entraram no estabelecimento.*

*§ 3º O aproveitamento dos créditos, nas condições estabelecidas no artigo anterior, somente será admitido* ***após esgotados os créditos referidos neste artigo****."* (destaquei)

No artigo transcrito, o ato administrativo tratou dos créditos básicos e dos créditos incentivados para os quais as leis específicas só garantiam a manutenção na escrita fiscal, os quais colaboraram para a formação de saldo credor em 31/12/1998.

Como existem casos em que o saldo credor em 31/12/1998 continuará a existir mesmo após o aproveitamento a que alude o referido art. 5º, § 2º, a empresa que eventualmente se encontrasse nesta situação não poderia usufruir do ressarcimento do saldo credor gerado a partir de 1999, em face do que determina o § 3º.

Considerando que a Administração Pública não pode extrapolar os lindes legais, pode-se viabilizar a coexistência do art. 5º da IN SRF nº 33, de 04/03/1999, com o art. 11 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, considerando-se que a expressão ***"... após esgotados os créditos referidos neste artigo.",*** constante da parte final do § 3º está se referindo ao esgotamento dos créditos referidos no § 2º.

Esclarecendo melhor: o saldo credor existente em 31/12/1998 deverá ficar anotado ***à margem da escrita fiscal do IPI***, como manda o § 1º do art. 5º da IN SRF nº 33, de 04/03/1999. Este saldo só poderá ser aproveitado para o abatimento do IPI devido pela saída de produtos existentes no estoque em 31/12/1998 ou com produtos fabricados com insumos que originaram aqueles créditos, nos termos do § 2º. Somente após esgotada **esta possibilidade de aproveitamento**, é que a empresa poderia solicitar o ressarcimento dos saldos credores gerados a partir de 1999, nos termos referidos no art. 4º da IN SRF nº 33, de 04/03/1999.

O valor remanescente do saldo credor existente em 31/12/1998, após esgotado o aproveitamento referido no § 2º, permanecerá ***anotado à margem da escrita fiscal*** e não poderá ser compensado com o IPI devido pela saída de produtos fabricados com insumos adquiridos a partir de janeiro de 1999, uma vez que aquele saldo é constituído por créditos básicos gerados sob a sistemática anterior, em relação aos quais nem o art 11 da lei e nem a Constituição Federal asseguram a compensação com outros tributos e o eventual ressarcimento.

A permanência deste saldo indefinidamente no livro de IPI, ao contrário do alegado, não viola o mandamento referente à transferência do saldo credor contido no art. 49, parágrafo único, do CTN. Isto se dá em decorrência da feição da não-cumulatividade no direito constitucional positivo pátrio, que determina que o abatimento do imposto pago na entrada com o imposto debitado na saída se faça ***a cada operação.*** Ou seja, a transferência determinada pelo art. 49, parágrafo único, do CTN, é para possibilitar a compensação entre débitos e créditos escriturais do imposto. Como os créditos e débitos gerados ***a cada operação*** a partir de 1999 deixaram de ser meramente escriturais e o legislador não está obrigado, pela Constituição Federal ou pelo CTN, a permitir a compensação entre créditos e débitos de naturezas diferentes,

ou mesmo a conceder o ressarcimento de créditos escriturais, só restam duas alternativas: ou se deixa aquele saldo credor ***anotado à margem da escrita fiscal***, como previu a IN SRF nº 33, de 04/03/1999, ou se efetua o estorno no livro modelo 8. Observe-se que não foi por outro motivo que o § 2º só autorizou a compensação entre créditos e débitos em relação a operações geradas a partir de insumos entrados no estabelecimento sob a sistemática anterior.

Quanto à referência ao critério de avaliação PEPS (primeiro que entra - primeiro que sai) feita no § 2º, trata-se de mera regra procedimental, não havendo que se falar em ilegalidade, mesmo porque a lei foi silente quanto a este aspecto.

Invocou a recorrente o art. 462 do CPC para sustentar a alegação extemporânea de que a IN SRF nº 210, de 30/09/2002, teria alterado a orientação contida na IN SRF nº 33, de 04/03/1999.

Dispõe o § 5º do art. 14 daquele ato administrativo que "*O disposto no § 2º* ***não se aplica*** *aos créditos do IPI existentes na escrituração fiscal do estabelecimento em 31 de dezembro de 1998, para os quais* ***não havia previsão de manutenção e utilização na legislação vigente àquela data.***" (grifei).

Ora, dizer que o ressarcimento não será concedido em relação a créditos para os quais **não havia previsão de manutenção e utilização na legislação vigente àquela data** é o mesmo que dizer que o ressarcimento não será concedido em relação a créditos básicos.

Portanto, a correta dicção do art. 14, §§ 2º e 5º, da IN SRF nº 210, de 30/09/2002, é que o ressarcimento do saldo credor referido no § 2º não será concedido em relação aos créditos básicos de IPI existentes na escrituração fiscal do estabelecimento em 31/12/1998.

Como diz o velho provérbio popular: *tudo continua como antes no quartel de Abrantes,* uma vez que persiste a orientação administrativa no sentido da impossibilidade do ressarcimento de créditos básicos do imposto.

E a Administração Pública não poderá alterar este entendimento por conta própria, apenas com base no princípio da não-cumulatividade. Isto porque, conforme se viu alhures, o princípio da não-cumulatividade, no sistema jurídico pátrio, é direcionado ao legislador ordinário e não ao administrador público.

À vista do exposto, torna-se inócua a análise dos demais argumentos, especialmente os relativos à IN SRF nº 21, de 1997, e aos Pareceres Normativos da CST, pois, se a Administração Tributária não está obrigada por lei a conceder compensação ou ressarcimento em relação aos créditos básicos gerados sob o regime jurídico anterior, também não o estará por força de atos administrativos, cujo alcance se restringe ao estabelecimento de normas procedimentais, conforme ressaltado pela própria recorrente.

Por derradeiro, esclareço que a denegação do direito ora pleiteado não decorreu de interpretação a *contrario sensu*. Pelo contrário, assentou-se na interpretação sistemática dos dispositivos constitucionais e infraconstitucionais que foram citados ao longo do presente voto e da Decisão da DRJ em Curitiba - PR. O fato de este Relator freqüentemente recorrer aos textos legais decorre do fato de que a fonte formal do direito reside na **lei** e não no conteúdo subjetivo que o intérprete pretenda emprestar a determinados institutos.

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. 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 15 de junho de 2004.

ANTONIO CARLOS ATULIM

# DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO SÉRGIO GOMES VELLOSO

Pretende a contribuinte seja-lhe deferido o ressarcimento ou a compensação dos créditos de IPI por ela acumulados em decorrência da diferença entre os créditos de IPI a que faz jus pela entrada de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e material de embalagem (ME) e os débitos desse mesmo tributo, decorrentes das saídas tributadas de produtos de sua fabricação.

Dito saldo acumulado decorre da circunstância pela qual o IPI relativo às entradas é destacado por alíquotas (12%) superiores àquela a que estão sujeitos os produtos de fabricação da contribuinte (4%).

A controvérsia objeto destes autos, fundamentalmente, gira em torno do direito assegurado pelo artigo 11 da Lei nº 9.779/99, à utilização do saldo credor de IPI acumulado em decorrência da entrada tributada de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para emprego na industrialização de produtos cuja saída está sujeita à alíquota zero ou estão isentos de IPI.

Com efeito, paralelo traçado pela contribuinte entre a situação na qual se encontra e a que foi objeto de tratamento pelo legislador no citado artigo 11 da Lei nº 9.779/99 reside em que, se a norma concedeu o direito de utilização do saldo credor acumulado na hipótese tratada, ou seja, saídas sujeitas à alíquota zero e/ou isentas, por mais forte razão deve à contribuinte ser assegurado o direito à utilização do saldo credor acumulado no caso de o produto final de sua fabricação estar sujeito ao IPI sob alíquota superior a zero.

Segundo o ilustre relator, referida norma do artigo 11 da Lei nº 9.779/99 só vige em relação aos fatos geradores ocorridos posteriormente à sua edição, enquanto que a contribuinte postula pela aplicação do mesmo dispositivo em relação ao saldo acumulado decorrente de operações anteriores à vigência da norma.

A Constituição Federal, no artigo 153, § 3º, dispõem que o IPI será seletivo em função da essencialidade do produto (inciso I), assegurada a sua não-cumulatividade (inciso II), princípios estes não sujeitos a qualquer restrição pelo legislador constitucional, mormente quanto ao basilar direito ao crédito do imposto cobrado nas operações anteriores.

Neste diapasão, desde logo ressalto que o disposto no artigo 5º da IN SRF nº 33, de 04/03/1999, ao estabelecer que os créditos acumulados na escrita fiscal existentes em 31/12/1998 somente poderão ser aproveitados para dedução do IPI devido, vedado seu ressarcimento ou compensação, está a criar restrição odiosa, a subverter a estrutura do tributo.

O paralelo que foi então traçado pela contribuinte, entre a situação na qual se encontra e a que foi objeto de tratamento pelo legislador, está em que, tendo sido admitido o direito à utilização do saldo credor acumulado em decorrência das entradas tributadas de MP, PI e ME, para emprego na fabricação de produtos sujeitos à alíquota zero ou isentos na saída, por mais forte razão deve ser garantida a utilização desse mesmo saldo credor acumulado, quando na

hipótese de produtos sujeitos na saída ao IPI, segundo alíquotas diferentes de zero (no caso, de 4%).

De outra forma estar-se-ia ferindo o princípio constitucional da não-cumulatividade, posto que, estando o produto de fabricação da contribuinte sujeito à alíquota de 4% e os insumos sujeitos a alíquota de 12%, a não possibilidade de utilização concreta do saldo credor resultante da diferença fará com que o seu produto final seja onerado exatamente no valor do imposto pago anteriormente, cujo crédito não está sendo permitido utilizar efetivamente, mas sim que deve ser mantido na escrita fiscal, tornando o tributo cumulativo, o que fere a Carta Política.

Igualmente, a admitir-se entendimento diverso, estar-se-ia ferindo o princípio da seletividade em função da essencialidade, na exata medida em que o produto final, como no raciocínio logo acima desenvolvido, acabaria, por fim e ao cabo, sujeitando-se ao IPI por alíquota superior a 4%, estabelecida pelo legislador, subvertendo os critérios que justificaram-no assim fixar a tributação.

A meu ver, o disposto no artigo 11 da Lei nº 9.779/99 não trata de direito novo, mas sim veio a definitivamente por fim às controvérsias que se desenrolaram principalmente no Judiciário, sendo de cunho evidentemente declaratório, contribuindo para afastar entendimentos segundos os quais o contribuinte estaria obrigado a estornar os créditos quando as saídas estivessem sujeitas à alíquota zero ou isentas.

Em face do exposto, meu voto é no sentido de dar provimentos ao recurso.

Sala das Sessões, em 15 de junho de 2004.

SÉRGIO GOMES VELLOSO