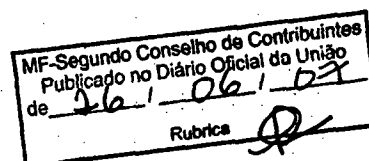




**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**SEGUNDA CÂMARA**

**Processo nº** 10980.001762/2002-61  
**Recurso nº** 136.506 Voluntário  
**Matéria** Ressarcimento de IPI  
**Acórdão nº** 202-18.051  
**Sessão de** 23 de maio de 2007  
**Recorrente** SECCIONAL BRASIL S/A  
**Recorrida** DRJ em Santa Maria - RS



Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 11/07/1994 a 31/12/1998

Ementa: 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 incidiu nas operações anteriores para abatimento com o IPI devido nas posteriores.

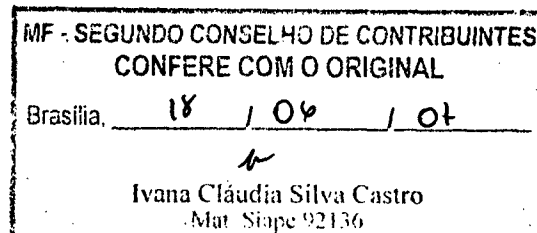
NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. VIGÊNCIA E EFICÁCIA.

A Lei nº 9.779, de 19/01/1999, tem eficácia prospectiva, nos termos do art. 105 do CTN.

CRÉDITOS BÁSICOS.

Inexiste o direito ao aproveitamento de créditos de IPI em relação a entradas de insumos tributados aplicados na fabricação de produtos isentos antes de 01/01/1999.

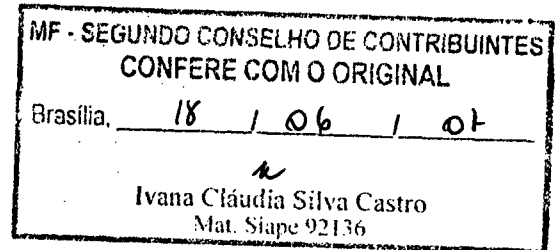
Recurso negado.



Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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



Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Gustavo Kelly Alencar, Ana Maria Barbosa Ribeiro (Suplente), Claudia Alves Lopes Bernardino, Antonio Zomer, Antônio Lisboa Cardoso e Maria Teresa Martínez López.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 18 / 06 / 07

Ivana Cláudia Silva Castro  
Mat. Siape 92136

CC02/C02  
Fls. 3

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 5.617, de 10/07/2006, da DRJ em Santa Maria - RS, que indeferiu a manifestação de inconformidade interposta contra o despacho da autoridade administrativa que negou o pedido de ressarcimento de IPI, formulado com base no art. 11 da Lei nº 9.779/99, em relação a créditos gerados antes de 01/01/1999.

Alegou a recorrente que tem direito de aproveitar os créditos pleiteados porque estava obrigada ao estorno como então exigia o regulamento. Disse que o Conselho de Contribuintes tem decidido como o STF no sentido de reconhecer o crédito do imposto nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens isentos. A recorrente, ao contrário, adquire matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem tributados e os aplica na fabricação de produto isento e, portanto, tem direito ao aproveitamento do crédito com base no art. 11 da Lei nº 9.779/99, que veio somente a regulamentar a manutenção do crédito do imposto já prevista constitucionalmente, corrigindo a ilegalidade do regulamento que mandava estornar o crédito.

É o Relatório.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 18 / 06 / 07
<i>IV</i> Ivana Cláudia Silva Castro Mat. SIAPE 92136

## Voto

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Relator

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

Conforme se verifica nos autos, o pedido é relativo às entradas de insumos tributadas pelo IPI. Logo não tem aplicação ao caso concreto a já superada jurisprudência do STF que trata do crédito ficto por entradas desoneradas do IPI.

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, 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.*

Obviamente que imposto "pago" ou "cobrado" quer dizer imposto que incidiu, que foi destacado nas notas fiscais de aquisição das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem e não imposto efetivamente pago. Isto porque o pagamento da nota fiscal de aquisição dos insumos ao fornecedor é um ato que extingue uma relação jurídica de direito privado, não podendo condicionar o exercício do direito de crédito que decorre de uma relação jurídica de direito público. Se houve destaque do imposto na operação anterior, poderá haver o direito ao crédito, ainda que o adquirente não tenha efetuado o pagamento ao fornecedor do valor da nota fiscal.

Além disso, duas constatações imediatas surgem da análise do enunciado do art. 49 do CTN. A primeira é que pela expressão ... *“dispondo a lei”*..., que consta da cabeça do artigo, pode-se concluir que o princípio da não-cumulatividade tem como destinatário certo o legislador ordinário e não o aplicador da lei. A segunda é que créditos de IPI devem ser utilizados primordialmente para abatimento dos débitos do mesmo imposto. Existindo saldo credor, este deve ser transferido para o período seguinte, o que significa que os créditos de IPI têm natureza escritural, conforme já decidiu o STF.

Resta claro que no direito constitucional brasileiro o conteúdo do princípio da não-cumulatividade não tem a mesma amplitude que lhe pretendeu dar a recorrente, uma vez que os créditos são escriturais e não são gerados diretamente pela incidência da norma constitucional sobre situações concretas.

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 incidiu nas entradas de insumos; e 2) que esta lei garanta o direito de deduzir do IPI que incidiu nas saídas o imposto que incidiu 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.

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

Esta situação perdurou até janeiro de 1999, quando entrou em vigor a Lei nº 9.779, de 19/01/1999, que na prática acabou com a distinção entre créditos básicos e incentivados e instituiu a possibilidade de utilizar o saldo credor da escrita fiscal de IPI para compensação ou ressarcimento ao estabelecer no seu art. 11 que *“(...) O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996,*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 18 / 06 / 07  
Ivana Cláudia Silva Castro  
Mat. Stape 92136

*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; autorizou o crédito de IPI incidente na entrada de insumos aplicados na industrialização de produtos isentos e tributados com alíquota zero e instituiu o direito de compensação e ressarcimento do saldo credor da conta corrente de IPI; direitos inexistentes até então, e aos quais 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 não só o crédito pela entrada de insumos tributados quando aplicados na fabricação de produtos isentos ou tributados com alíquota zero, mas também a compensação do saldo credor da escrita com outros tributos ou seu eventual ressarcimento, é inequívoco que a Lei nº 9.779, de 19/01/1999, criou direito novo, razão pela qual é lícita 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" ou apenas regulamentado 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.

No que concerne à vigência e à eficácia da nova legislação, a Lei nº 9.779, de 19/01/1999, pertence ao subsistema jurídico tributário. Este diploma legal, além ter disposto sobre o IPI nos arts. 11, 12 e 15, cuidou 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 a Lei nº 9.779, de 19/01/1999, possui natureza jurídica tributária, razão pela qual tem eficácia prospectiva, a teor dos arts. 101 a 112 do CTN, que regulam a vigência e aplicação da legislação tributária.

Considerando que a recorrente estava obrigada a efetuar o estorno dos créditos de IPI relativos aos insumos aplicados em produtos isentos e tributados com alíquota zero, bem como que a Lei nº 9.779/99 tem eficácia prospectiva, claro está que não existe amparo legal e nem constitucional para o aproveitamento daqueles créditos gerados antes 01/01/1999.

Com esta fundamentação, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2007.

  
ANTONIO CARLOS ATULIM

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 18 / 05 / 07
 Ivana Claudia Silva Castro Mat. Supl. 02136