



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Publicado no Diário Oficial da União
de 17 / 03 / 2002
Rubrica *[assinatura]*

388

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11065.000649/00-75
Recurso nº : 118.448
Acórdão nº : 202-14.043

Recorrente : **SOFT BENEFICIAMENTO DE COUROS LTDA.**
Recorrida : **DRJ em Porto Alegre - RS**

IPI. CRÉDITOS BÁSICOS. RESSARCIMENTO. O direito ao aproveitamento dos créditos de IPI, bem como do saldo credor, decorrentes da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na industrialização de produtos tributados à alíquota zero do IPI, na forma de ressarcimento/compensação (Lei nº 9.430, arts. 73 e 74), sendo hipótese de crédito incentivado, exige lei específica para isso. A edição de tal norma somente adentrou no universo jurídico pátrio através do art. 11 da Lei nº 9.7779, de 19/01/1999. A Administração Tributária, por delegação da mesma lei, regulamentou tal dispositivo e firmou como marco temporal para o alcance desses créditos, exclusivamente, os insumos recebidos pelo estabelecimento contribuinte a partir de 1º de janeiro de 1999 (IN SRF nº 33/99). **Recurso negado.**

Vistos relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
SOFT BENEFICIAMENTO DE COUROS LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt, Raimar da Silva Aguiar e Gustavo Kelly Alencar.

Sala das Sessões, em 21 de agosto de 2002

[Assinatura]
Henrique Pinheiro Torres

Presidente

[Assinatura]

Adolfo Montelo

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e Ana Neyle Olímpio Holanda.
Imp/cf/ja



Processo nº : 11065.000649/00-75
Recurso nº : 118.448
Acórdão nº : 202-14.043

Recorrente : **SOFT BENEFICIAMENTO DE COUROS LTDA.**

RELATÓRIO

Adoto o relatório da decisão de primeiro grau, que transcrevo:

“Em 7/4/2000, o contribuinte solicitou ressarcimento de créditos de IPI relativos a insumos utilizados na fabricação de produtos isentos ou de alíquota zero, com fundamento no art. 11 da Lei nº 9.779, de 19/1/1999, conforme pedido de fl. 1, no valor de R\$48.359,23, referente ao período de abril de 1995 a dezembro de 1998.

2. Foi realizada verificação fiscal para comprovar a legitimidade do pedido, tendo a fiscalização proposto o seu indeferimento (fl. 16), uma vez que os créditos pleiteados são anteriores a 1º/1/1999, o que contraria o disposto no art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 4/3/1999 e os arts. 11 e 21 da Lei nº 9.779/1999. Também foi constatado que os referidos créditos não estão escriturados no Livro Registro de Apuração do IPI, constando apenas em planilha apresentada pelo contribuinte (fl. 9).

3. Em decorrência, o pedido foi indeferido, nos termos do Parecer DRF/NH nº 04/234/2000 e despacho decisório da Delegacia da Receita Federal em Novo Hamburgo (fls. 16 e 17).

4. Tempestivamente, o interessado apresentou contestação (fls. 39 a 46), onde alega em síntese:

a) a proibição de utilizar os créditos referentes a insumos utilizados em produtos tributados com alíquota zero (art. 82 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto n.º 87.981, de 23/12/1982), anterior à vigência da Lei nº 9.779/1999 seria inconstitucional, contrariando os princípios da essencialidade e não-cumulatividade, na medida em que implicaria em carga tributária maior do que a efetivamente incidente sobre produtos tributados com alíquota diferente de zero, conforme demonstrativo constante na impugnação (fl. 43);

b) quando o legislador constituinte pretendeu anular crédito, bem como impedir a utilização deste para compensação com o montante devido nas operações posteriores, o fez de forma expressa (art. 155, § 2º, II, 'a' e 'b', da Constituição Federal), e somente quanto ao ICMS, não existindo tal previsão

M 2
A



Processo nº : 11065.000649/00-75

Recurso nº : 118.448

Acórdão nº : 202-14.043

com relação ao IPI, como já frisado em precedente judicial que transcreve (fl. 45);

c) o produto tributado com alíquota zero está no campo da incidência do IPI, e, assim, não pode ser negado o creditamento, ficando mais evidente a inconstitucionalidade do art. 82 do RIFI/82 quando se considera a retratação do legislador, passando a admitir a utilização dos créditos em questão a partir de janeiro de 1999;

d) não obstante a inexistência de lei ordinária para períodos anteriores a 1999, o direito aos aludidos créditos sempre teria existido, à vista da Constituição Federal;

e) finalizando, requer a procedência do pedido para que seja ressarcido o crédito postulado.”

Apreciando a impugnação apresentada, a autoridade de primeira instância, com base na Fundamentação de fls. 50/52, indeferiu a pretensão da contribuinte, pela Decisão DRJ/POA nº 538, de 21 de maio de 2001, cuja ementa tem o seguinte teor:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/04/1995 a 31/12/1998

Ementa: INCONSTITUCIONALIDADE – A autoridade administrativa é incompetente para decidir sobre a constitucionalidade dos atos baixados pelos poderes Legislativo e Executivo.

Incabível, por falta de previsão legal, o aproveitamento de créditos decorrentes de insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado, antes de 1º/1/1999, e aplicados na industrialização de produto isento ou tributado à alíquota zero.

SOLICITAÇÃO INDEFERIDA”.

Inconformada com a decisão de primeiro grau, a recorrente apresentou, tempestivamente, o Recurso Voluntário de fls. 55/62, onde, em resumo, diz que:

a) sobre as razões do recurso, que não há impedimento para que o Conselho deixe de apreciar a matéria objeto do recurso, citando o julgamento ocorrido em Recurso Extraordinário nº 212.484/RS, pelo Supremo Tribunal Federal; que não há ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção;

[Assinatura] 3



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF

Fl.

Processo nº : 11065.000649/00-75
Recurso nº : 118.448
Acórdão nº : 202-14.043

- b) transcreve trecho de artigo intitulado “O Princípio da Não-Cumulatividade e o IPI”, de autoria do Professor Aurélio Pitanga Seixas (fls.57/59);
- c) quanto ao conteúdo dos incisos I e II do § 3º do art. 153 da CF/88, que trata da seletividade em função da essencialidade do produto e de que não será cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; e
- d) tem direito de manter o pretendido crédito em sua escrituração fiscal até conseguir compensá-los, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.799, de 1999; que citado artigo esclareceu, no que concerne ao princípio da não-cumulatividade, o que a orientação pretoriana já havia consagrado, e não resta dúvida quanto à compensação, no caso de alíquota zero.

Finalmente, pede que se reconheça o seu direito, reformando-se a decisão recorrida, por força do inciso I do art. 106 do CTN, e do comando legal do art. 11 da Lei nº 9.779/99.

É o relatório.



Processo nº : 11065.000649/00-75
Recurso nº : 118.448
Acórdão nº : 202-14.043

**VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ADOLFO MONTELO**

Por tempestivo e preencher os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do Recurso Voluntário.

Conforme relatado, o presente processo trata de pedido de ressarcimento de créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, que lhe foi negado pela administração tributária e pela autoridade julgadora de primeira instância.

Cumprе observar, preliminarmente, que os argumentos iniciais esposados pela recorrente abordam matéria sobre a inconstitucionalidade.

Inicialmente, é de se afastar os argumentos deduzidos pela ora recorrente no sentido de que ocorre ofensa à CF, no que diz respeito ao inciso II, § 3º, do art. 153.

Este Colegiado tem, reiteradamente, entendido que não é foro ou instância competente para a discussão da constitucionalidade das leis.

A discussão sobre os procedimentos adotados por determinação da Lei nº 9.779/99 e da IN SRF nº 33/1999 ou sobre a própria constitucionalidade da norma legal refoge à órbita da Administração para se inserir na esfera da estrita competência do Poder Judiciário.

Cabe ao Órgão Administrativo, tão-somente, aplicar a legislação em vigor, como já salientado pela autoridade de primeira instância em sua decisão.

Através de fiscalização, como consta do Parecer DRFNH nº 04/234/2000 (fl. 16), foi constatado que os créditos pleiteados não se encontram devidamente escriturados no Livro Registro de Apuração do IPI e que foi apresentada apenas a Planilha de fl. 09.

Ora, a contribuinte nem ao menos cumpriu a obrigação acessória de efetuar a escrituração de seu pretense crédito.



Processo nº : 11065.000649/00-75

Recurso nº : 118.448

Acórdão nº : 202-14.043

Tratando do Momento da Escrituração dos créditos do IPI, o Professor Raymundo Clovis do Valle Cabral Mascarenhas assim se expressou em sua obra Tudo Sobre o IPI:¹

“Momento da Escrituração

Serão escriturados com base na data da efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, os créditos relativos a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem recebidos para emprego no processo de industrialização de produtos tributados (créditos básicos) e de produtos imunes, não-tributados, isentos, de alíquota zero e sujeitos a suspensão do imposto, para os quais a legislação do IPI assegure o direito de crédito (créditos incentivados), bem como os créditos referentes a produtos recebidos que devam sair tributados (também créditos básicos) e aqueles relativos a produtos recebidos em devolução ou retorno (art. 97-I e IN 114/98)”.

A pretensão da contribuinte quanto ao pedido de ressarcimento relativo ao período de 04/95 a 12/98 colide com a expressa determinação contida no artigo 4º da IN SRF nº 33, de 04 de março de 1999, que disciplina os artigos 11 e 21 da Lei nº 9.779/1999, que diz que alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999.

Enquadra-se perfeitamente ao caso em questão a decisão que transcrevo:

“... Ainda que o CTN admita aplicação retroativa da norma meramente interpretativa (art. 106, I), isso somente é possível quando inexistente outra interpretação. Assim, a mudança de crédito administrativo, em oposição à norma anterior, não se aplica a fatos ou atos pretéritos, que se subordinam à interpretação vigente quando ocorrido o fato gerador. (TRF1, 3ª T., AC 93.01.11941/DF, rel. o Juiz Osmar Tognolo, maio/1996)²”.

Assim, o comando do art. 11 da Lei nº 9.779/99 não é meramente interpretativo e não tem eficácia retroativa.

Entendo que a decisão de primeira instância não merece ser reformada, pelos seus fundamentos e, ainda, pelo contido neste voto.

¹ Tudo sobre o IPI, Prof. Raymundo Clovis do Valle Cabral Mascarenhas, 2ª ed., p. 174, 1997.

² Leandro Paulsen, Direito Tributário, Liv. e ed. do Advogado, 2ª ed., p. 417, Porto Alegre, 2000.

RA 6



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11065.000649/00-75
Recurso nº : 118.448
Acórdão nº : 202-14.043

Adoto, ainda, para o deslinde da questão, assertivas contidas no voto do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, proferido quando da apreciação do Recurso Voluntário nº 114.647, que resultou no Acórdão nº 202-13.708, em Sessão de 16 de abril de 2002, que transcrevo:

“A não-cumulatividade do IPI nada mais é do que o direito que os contribuintes têm de abater do imposto devido nas saídas dos produtos do estabelecimento industrial o valor do IPI que incidira na operação anterior, isto é, o direito de compensar o imposto pago na aquisição dos insumos com o devido referente aos fatos geradores decorrentes das saídas de produtos tributados de seu estabelecimento.

A Constituição Federal de 1988, reproduzindo o texto da Carta Magna anterior, assegurou aos contribuintes do IPI o direito a creditarem-se do imposto cobrado nas operações antecedentes para abater nas seguintes. Tal princípio está insculpido no art. 153, § 3º, inciso II, verbis:

‘Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:

(...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

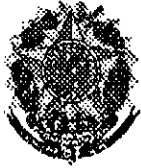
I - Omissis

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;’. (grifo não constante do original)

Para atender à Constituição, o CTN dá, no artigo 49 e parágrafo único, as diretrizes desse princípio e remete à lei a forma dessa implementação:

‘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.

MJA 7



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11065.000649/00-75
Recurso nº : 118.448
Acórdão nº : 202-14.043

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.'

O legislador ordinário, consoante essas diretrizes, criou o sistema de créditos que, em regra geral, confere ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores (o IPI destacado nas Notas Fiscais de aquisição dos produtos entrados em seu estabelecimento) para ser compensado com o que for devido nas operações de saída dos produtos tributados do estabelecimento contribuinte, em um mesmo período de apuração, sendo que, se em determinado período, os créditos excederem os débitos, o excesso será transferido para o período seguinte.

A lógica da não-cumulatividade do IPI, prevista no art. 49 do CTN, e reproduzida no art. 81 do RIPI/82, posteriormente no art. 146 do Decreto nº 2.637/1998, é compensar, do imposto a ser pago na operação de saída do produto tributado do estabelecimento industrial ou equiparado, o valor do IPI que fora cobrado relativamente aos produtos nele entrados (na operação anterior); ou seja, se houver débito do imposto na saída dos produtos do estabelecimento contribuinte, necessariamente haverá crédito do IPI pago nas aquisições de insumos empregados nos produtos tributados saídos do estabelecimento industrial ou equiparado.

Todavia, até o advento da Lei nº 9.779/99, se os produtos fabricados saíssem tributados à alíquota zero, como não haveria débito nas saídas, conseqüentemente, não se poderia utilizar os créditos básicos referentes aos insumos, uma vez não existir imposto a ser compensado. Ora, não havendo débito na saída dos produtos do estabelecimento contribuinte, não há o que ser compensado; portanto, não se pode falar em créditos na entrada, pois o princípio da não-cumulatividade só se justifica nos casos em que haja débitos para serem compensados com os créditos.

Essa é a regra trazida pelo artigo 25 da Lei nº 4.502/64, reproduzida pelo art. 82, inciso I, do RIPI/82, e, posteriormente, pelo art. 147, inciso I, do RIPI/1998, c/c o art. 174, inciso I, alínea 'a', do Decreto nº 2.637/1998, a seguir transcrito:



Processo nº : 11065.000649/00-75
Recurso nº : 118.448
Acórdão nº : 202-14.043

'Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto as de alíquota zero e os isentos, 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.' (grifo não constante do original)

Veja-se que o texto legal é taxativo em negar o direito ao crédito do imposto relativo aos insumos utilizados em produtos que venham a sair do estabelecimento industrial tributados à alíquota zero. Não se alegue que o dispositivo acima vai de encontro ao princípio da não-cumulatividade do IPI, pois este não assegura o direito ao crédito relativo às entradas (operações anteriores) quando não há débitos nas saídas em virtude de tributação à alíquota neutra (zero), até porque o texto constitucional garante a compensação do imposto devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Como nas operações com produtos sujeitos à alíquota zero não há imposto devido, obviamente não existe imposto a ser compensado e, portanto, não há falar-se em créditos, tampouco em não-cumulatividade. Desta forma, a impossibilidade de utilização de créditos relativos a produtos tributados à alíquota zero não constitui, absolutamente, afronta ou restrição ao princípio da não-cumulatividade do IPI ou a qualquer outro dispositivo constitucional.

É de se ressaltar que o direito ao crédito do tributo, em atenção ao princípio da não-cumulatividade, relativo aos insumos adquiridos, está ligado, salvo norma expressa ao contrário, ao trato sucessivo das operações de entrada e saída que, realizadas com os insumos tributados e o produto com eles industrializado, compõem o ciclo tributário. Disso decorre ser impossível o creditamento do imposto, por parte dos estabelecimentos industriais, em relação às operações de saída de produtos tributados à alíquota zero, no período anterior a primeiro de janeiro de 1999, quando passaram a vigor as modificações introduzidas pelo artigo 11 da Lei nº 9.779/1999 na sistemática de créditos.



Processo nº : 11065.000649/00-75
Recurso nº : 118.448
Acórdão nº : 202-14.043

Por outro lado, não se deve confundir isenção com tarifas neutra (tributação à alíquota zero). A primeira, por constituir-se em exclusão do crédito tributário, tem como pressuposto a existência de uma alíquota positiva que incide sobre determinado produto, a cujo valor resultante o legislador diretamente renuncia ou autoriza o administrador a fazê-lo, enquanto a segunda nada mais é do que uma simples fórmula inibitória de se quantificar aritmeticamente a incidência tributária, de modo que, mesmo ocorrendo o fato gerador, não se instala a obrigação tributária, por absoluta falta de objeto: o quantum debeat.

Essa neutralidade de alíquota, longe de ser estímulo fiscal, nada mais é do que a forma encontrada pelo legislador ordinário de se implementar um outro princípio constitucional do IPI, o da seletividade em função da essencialidade dos produtos (CF, art. 153, § 3º, inciso I). Para confirmar que a tarifação neutra, no caso presente, não se constitui em estímulo fiscal, basta analisar a Tabela de Incidência do IPI – TIPI/1998 para verificar que a alíquota zero é comum aos demais produtos do gênero alimentício, com duas ou três ressalvas.

Ora, não gozando o produto fabricado pela autuada de qualquer benefício fiscal, é inaplicável ao caso em lide o disposto na IN SRF nº 125/1989 e nos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430/96, que foram regulamentados pela IN SRF nº 21/1997, alterada pela IN SRF nº 73/1997, vez que tais dispositivos legais referem-se à compensação de créditos decorrentes de estímulos fiscais de IPI, o que, como já mencionado, não é a hipótese aqui em análise.

Outrossim, a jurisprudência torrencial do Supremo Tribunal Federal e, também, das instâncias inferiores não reconhece aos estabelecimentos de produtos tributados à alíquota zero o direito ao crédito do IPI relativo aos insumos entrados no estabelecimento industrial até 31/12/1998. Por bem exemplificar o posicionamento da Excelsa Corte acerca do tema em debate, reproduz-se aqui o voto do Ministro Octávio Gallotti, proferido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 109.047, com o seguinte teor:

'O Sr. Ministro Octavio Gallotti (Relator): ao introduzir o princípio da não-cumulatividade no sistema tributário nacional, a emenda Constitucional nº 18/65 teve em vista extinguir o mecanismo de tributação cumulativa ou em cascata que, por incidências repetidas sobre bases de cálculo cada vez mais altas, onerava em demasia o consumidor na sua qualidade de contribuinte indireto do imposto.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF

Fl.

Processo nº : 11065.000649/00-75

Recurso nº : 118.448

Acórdão nº : 202-14.043

Nesse sentido, o artigo 21, § 3º, da Carta em vigor, fixou as diretrizes maiores do chamado processo de abatimento, pelo qual o contribuinte, para evitar a superposição dos encargos tributários, tem o direito de abater o imposto já pago com base nos componentes do produto final.

A lição de Aliomar Baleeiro, ao interpretar o artigo 49 do CTN, define, nas suas linhas mestras, a sistemática adotada pelo constituinte:

'O art. 49, em termos econômicos, manda que na base de cálculo do IPI se deduza do valor do output, isto é, do produto acabado a ser tributado, o quantum do mesmo imposto suportado pelas matérias-primas, que, como input, o industrial empregou para fabricá-lo.

A tanto equivale calcular o imposto sobre o total, mas deduzir igual imposto pago pelas operações anteriores sobre o mesmo volume de mercadorias. Assim, o IPI incide apenas sobre a diferença a maior ou (valor acrescido) pelo contribuinte. Este o objetivo do constituinte a aclarar os aplicadores e julgadores.' (Direito Tributário Brasileiro, 10ª edição, pág. 208).

Ora, nos autos em exame, consiste a controvérsia em saber se a Recorrente tem, ou não, direito ao crédito do IPI, referente às embalagens de produtos beneficiados pelo regime de alíquota zero. Na esteira dos pronunciamentos desta Corte, que deram causa à edição da Súmula 576, restou consagrado o entendimento segundo o qual os institutos da isenção e da alíquota zero não se confundem, possuindo características que os diferenciam, a despeito da similitude de efeitos práticos que, em princípio, os assemelha. Tal orientação foi resumida pelo eminente Ministro Relator Bilac Pinto, ao apreciar o RE 76.284 (in RTJ 70/760), nestes termos:

'As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal distinguiram a isenção fiscal da tarifa livre ou 0 (zero), por entender que a figura da isenção tem como pressuposto a existência de uma alíquota positiva e não a tarifa neutra, que corresponda à omissão da alíquota do tributo.

Se a isenção equivale à exclusão do crédito fiscal (CTN, art. 97, VI), o seu pressuposto inafastável é o de que exista uma alíquota positiva, que incida sobre a importação da mercadoria.



Processo nº : 11065.000649/00-75
Recurso nº : 118.448
Acórdão nº : 202-14.043

A tarifa (livre ou zero), não podendo dar lugar ao crédito fiscal federal, exclui a possibilidade da incidência da lei de isenção.'

É de ver que a circunstância de ser a alíquota igual a zero não significa a ausência do fato gerador, enquanto acontecimento fático capaz de constituir a relação jurídico-tributária, mas sim a falta do elemento de determinação quantitativa do próprio dever tributário. A resultante aritmética da atuação fiscal, ante a irrelevância do fator valorativo que lhe possibilita expressão econômica, importará, portanto, na exoneração integral do contribuinte, uma vez que, nas palavras do Ministro Bilac Pinto, tal regime 'não podia dar lugar ao crédito fiscal federal' (pág. 760 in RTJ citada).

A doutrina de Paulo de Barros Carvalho não se faz discrepante dessas conclusões, quando afirma, o professor paulista, ser a alíquota zero 'uma fórmula inibitória da operatividade funcional da regra-matriz, de tal forma que mesmo acontecendo o fato jurídico-tributário, no nível da concretude real, seus peculiares efeitos não se irradiam, justamente porque a relação obrigacional não se poderá instalar à mingua de objeto'. (Curso de Direito Tributário, pág. 307).

Ora, se não há lugar para recolhimento do gravame tributário na saída do produto do estabelecimento industrial, não haverá, sem dúvida, possibilidade de o contribuinte trazer a cotejo os seus eventuais créditos, relativos à aquisição das embalagens, para aferir a diferença a maior prevista pelo Código Tributário Nacional no seu artigo 49.

Em outras palavras: a não-cumulatividade só tem sentido na fórmula constitucional, à medida em que várias incidências sucessivas, efetivamente mensuráveis, ocorram. É essa a presunção constitucional e também o propósito de sua aplicação. Daí a razão do abatimento, concedido para afastar a sobrecarga tributária do consumidor final. Nesse caso, se não há imposição de ônus na saída do produto, pela absoluta neutralidade dos seus componentes numéricos, via de consequência, não haverá elevação da base de cálculo e, por conseguinte, qualquer diferença a maior a justificar a compensação.

Por outro lado, o fato de o creditamento ser assegurado com relação a produtos originariamente isentos não colide com o raciocínio que nega o mesmo benefício nas hipóteses de alíquota zero. Como bem lembrou o eminente Ministro Paulo

H. G.



Processo nº : 11065.000649/00-75
Recurso nº : 118.448
Acórdão nº : 202-14.043

Távora, do Tribunal Federal de Recursos, em voto mencionado no acórdão recorrido, na isenção 'emerge da incidência um valor positivo a cuja percepção o legislador, diretamente, renuncia ou autoriza o administrador a fazê-lo. Na tarifa zero frustra-se a quantificação aritmética da incidência e nada vem à tona para ser excluído.' (fl. 57).

Por tais razões, entendo que a exegese acolhida pelo Tribunal a quo não afrontou o artigo 21, § 3º, da Constituição, e tampouco negou a vigência do dispositivo do Código Tributário, que reproduz a cláusula constitucional.

Melhor sorte não assiste ao Recorrente, no que tange à admissibilidade do recurso pela alínea d. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 90.186, trazido a confronto, a matéria em exame versou sobre os efeitos da garantia da não-cumulatividade, em hipótese na qual o legislador (art. 27, § 3º, da Lei nº 4.502/64) autoriza o creditamento do IPI, no percentual de 50% sobre o valor da matéria-prima, adquirida de vendedor não contribuinte. O benefício fiscal, ali concedido, não se assemelha ao tema decidido pelo acórdão, ora recorrido, porque, o creditamento, em caso de redução, reveste a viabilidade que não se revela possível, quando a alíquota é igual a zero.

Por último, cabe ainda mencionar que esta Turma, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 99.825, Relator o eminente Ministro Néri da Silveira, em 22-3-85 (DJ de 27-3-85), não conheceu do apelo do contribuinte que pleiteava o crédito do IPI de produto beneficiado pela alíquota zero. Na oportunidade, foi mantido o acórdão do Tribunal Federal de Recursos (AMS 90.385), citado pelo despacho de admissão de fls. 96/97, onde se recusara o crédito de IPI, sob o argumento, aqui renovado, de que não existe diferença alguma, a ser compensada na saída do produto.

Diante do exposto, não conheço do Recurso Extraordinário.' (negritei)

De outro lado, deve ainda ser lembrado o princípio da irretroatividade da lei tributária que, coadjuvado pelo artigo 105 do Código Tributário Nacional, veda a aplicação da norma legal a fatos geradores pretéritos. Daí, é forçoso reconhecer-se que somente a partir de 1º/01/1999, com a entrada em vigor da Lei nº 9.779, de 1999, foi admitida a possibilidade de aproveitamento do saldo credor do IPI, decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de



Processo nº : 11065.000649/00-75
Recurso nº : 118.448
Acórdão nº : 202-14.043

embalagem aplicados na industrialização de produtos imunes, isentos ou tributados à alíquota zero.

Na esteira desse entendimento, a Secretaria da Receita Federal baixou a Instrução Normativa nº 33, de 04 de março de 1999, cujo artigo 4º, a seguir reproduzido, esclarece que o direito ao aproveitamento do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagens utilizados na fabricação de produtos tributados à alíquota zero alcança, exclusivamente, os insumos recebidos a partir de 1º de janeiro de 1999:

'Art. 4º O direito ao aproveitamento nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, ao 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.'
(Destaquei)

Assim sendo, retroagir a Lei nº 9.779/1999 para alcançar os créditos de IPI referentes a períodos de apuração anteriores a 1999 representaria uma séria afronta ao ordenamento jurídico pátrio.

Esclareça-se que a apreciação de matéria versando sobre constitucionalidade de leis ou ilegalidade de decretos, por órgão administrativo, é totalmente estéril e descabida, já que tal competência é privativa do Poder Judiciário. À instância administrativa compete, apenas, o controle da legalidade dos atos praticados por seus agentes, isto é, apreciar se tais atos observaram e deram cumprimento às determinações legais vigentes.

Em que pese o respeitado posicionamento doutrinário trazido à colação pela reclamante, este não dá respaldo à autoridade administrativa divorciar-se da vinculação legal e negar vigência a texto literal de lei."

Mediante todo o exposto e o que dos autos consta, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 21 de agosto de 2002


ADOLFO MONTELO