



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11543.000077/2001-58  
Recurso nº : 129.268  
Acórdão nº : 204-00.463



2º CC-MF  
Fl.

Recorrente : MOCAL MOAGEIRA DE MINÉRIOS CACHOEIRO S.A.  
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora – MG

**IPI. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS BÁSICOS.**  
**PRESCRIÇÃO.** Eventual direito a pleitear-se ressarcimento de créditos básicos de IPI prescreve em cinco anos contados da data da entrada dos insumos no estabelecimento industrial.

**CRÉDITOS BÁSICOS DE IPI. 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, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos pelo estabelecimento contribuinte a partir de 1º de janeiro de 1999. Os créditos referentes a tais produtos, acumulados até 31 de dezembro de 1998, devem ser estornados.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MOCAL MOAGEIRA DE MINÉRIOS CACHOEIRO S.A.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Sandra Barbon Lewis, Gustavo de Freitas Cavalcanti Costa (Suplente) e Flávio de Sá Munhoz que apresentou declaração de voto.

Sala das Sessões, em 10 de agosto de 2005.

Henrique Pinheiro Torres  
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros, Jorge Freire, Nayra Bastos Manatta, Rodrigo Bernardes de Carvalho e Júlio César Alves Ramos.



Processo nº : 11543.000077/2001-58  
Recurso nº : 129.268  
Acórdão nº : 204-00.463

MIN. DA FAZENDA - 2	CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 30/09/05	Necy
VISTO	

2º CC-MF  
Fl.

Recorrente : MOCAL MOAGEIRA DE MINÉRIOS CACHOEIRO S.A.

### RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos em tela, adoto e transcrevo o Relatório da Delegacia da Receita Federal de Julgamento:

*Trata a presente lide de indeferimento do pedido de ressarcimento de fl. 01, referente a créditos nas aquisições de insumos, máquinas e equipamentos realizadas pela requerente nos anos-calendários de 1990; 1992 a 1996 e 1998. Requeru a contribuinte o montante de R\$22.031,38, alegando amparo legal no artigo 153, inciso IV, §3º, da Constituição Federal de 1988 e no artigo 11 da Lei n.º 9.779, de 19/01/1999.*

*Consoante o exposto no Despacho Decisório n.º 11543.000.077/2001-58, exarado, à fl. 31, pela Delegacia da Receita Federal em Vitória, indeferiu-se o pleito. Este posicionamento teve como sustentáculo a Informação Fiscal de fls. 28/30 na qual o auditor fiscal - encarregado de proceder às verificações necessárias à análise do presente pleito -, manifestou-se contrariamente à pretensão da requerente de obter o reconhecimento de créditos, decorrentes de aquisições de insumos ocorridas antes de 01/01/1999.*

*Regulamente notificada, a requerente apresenta manifestação de inconformidade de fls. 33/37, em 09/11/2001, consignando, nos parágrafos que a seguir se reproduz, a essência de sua argumentação:*

*"A Decisão proferida, ao informar que, com base na IN n.º 33/99 "somente terão direitos a serem aproveitados, os saldos credores do IPI decorrentes da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, relativos a insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a industrial a partir de 1º de janeiro de 1999", data da entrada em vigor da Lei n.º 9.779/99, esquece que, na forma do art. 153, §3º, II da CF, o IPI é um imposto não-cumulativo (grifos originais), não se justificando, portanto, a cumulação dos créditos anteriores a 1999, que a própria decisão reconhece existirem, nada dizendo também a Constituição sobre a sua anulação, mediante estorno na escrita fiscal. (fl. 33)*

*De uma melhor análise da legislação em comento, verifica-se que os termos da decisão proferida não se aplicam ao caso presente, vez que certamente a Lei n.º 9.779/99, através de seu art. 11, somente esclarece e interpreta a norma já posta ao mundo jurídico pela Constituição Federal, portanto, os créditos já reconhecidos, inclusive pela própria decisão, podem e devem ser aproveitados mediante o procedimento da compensação, vez que é inaceitável que seja reconhecida sua existência mas negada sua recuperação (grifos originais), por força de instruções administrativas internas, contrárias à Constituição Federal. (fl. 34)*

(...)

*Ora, se o crédito existe (grifos originais), e não há negativa quanto a isso, haja vista a própria decisão reconhecê-lo, apenas informando que deveria ter sido estornado (grifos originais), não é aceitável pretender-se que somente a partir de uma determinada data, possa o mesmo ser compensado com qualquer imposto ou contribuição, vez que o caso discutido nos presentes autos se trata apenas de créditos acumulados do IPI que a autora detém em sua escrituração contábil (grifos originais), que devem ser aproveitados conforme permitido pela legislação vigente (grifos originais), notadamente a Constituição Federal. (fl. 34) //*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11543.000077/2001-58  
Recurso nº : 129.268  
Acórdão nº : 204-00.463

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 30/09/05
Nº 04
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

(...)

Ora, a Constituição (grifos originais) é clara ao dizer que o princípio da não-cumulatividade deve ser irrestritamente respeitado no caso do IPI, portanto, havendo aquisição de quaisquer produtos, que tragam em si a incidência do sobredito imposto, não pode o industrial, arcar com a cumulação de seu pagamento, devendo sempre compensar seus créditos, e a Constituição Federal em nenhum momento fala que tal não se aplica a esta ou aquela situação, impondo limites no tempo, como informado na Decisão recorrida, baseada em Instruções Normativas administrativas.(fl. 35)

(...)

Assim, fica evidenciado que o artigo em comento (referência ao artigo 11 da Lei nº 9.779, de 1999, nota da relatora) incluiu entre todas as outras situações (grifos originais), aquelas envolvendo também os produtos isentos e os tributados à alíquota zero, ou seja, não houve exclusão de nenhum, nem mesmo dos produtos classificados como NT (grifos originais), porém, muito ao contrário, houve a expressa inclusão, abrangência de todas as situações ao disposto no artigo, além das demais situações, também daquelas ali particularizadas e isto não é interpretação ideológica, mas pura sistemática e simples apreciação do texto, à luz das regras básicas da língua portuguesa.(fl. 36)

Ou seja, não se trata de verificar a qualificação dos produtos quando de sua saída da empresa, mas sim de créditos que não podem acumular, na forma da Constituição Federal, podendo ser aproveitados, sem qualquer limitação temporal (grifos originais), haja vista efetivamente existirem, decorrendo da aquisição de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem máquinas e equipamentos com vida útil inferior a doze meses.(fl. 36)

(...)

Desta forma, com base na legislação, inclusive e especialmente a Constituição Federal, não pode prosperar a decisão proferida, indeferindo o pedido de compensação dos saldos credores do IPI anteriores a 1999, tendo por sustentáculo apenas uma instrução normativa interna, manifestamente ilegal e inconstitucional, razão pela qual deve ser reformada por este h. órgão julgador."(fl. 36)

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou o entendimento adotado por meio da seguinte ementa:

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/10/1990 a 31/12/1998*

*Ementa: RESSARCIMENTO DE SALDO CREDOR ESCRITURAL DE IPI. LEI N° 9.779, de 1999. ALCANCE. O direito ao ressarcimento de saldo credor do IPI decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização de produtos, exclusive os não-tributados, conforme previsto na Lei nº 9.779, de 1999, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999. Art. 11 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999 e IN SRF n.º 33, de 04/03/1999.*

*Assunto: Normas de Administração Tributária*

*Período de apuração: 01/10/1990 a 31/12/1998 //*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11543.000077/2001-58  
Recurso nº : 129.268  
Acórdão nº : 204-00.463

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 30/09/05
<i>Revy</i>
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

*Ementa: JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA. Descabe ao julgamento administrativo apreciar questões de ordem constitucional ou doutrinária, mas tão-somente aplicar o direito tributário positivo, desde que pautado no entendimento da Secretaria da Receita Federal, e enquanto não declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.*

*Solicitação Indeferida*

Não conformada com o entendimento proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, a contribuinte recorreu a este Conselho solicitando a reforma da decisão de primeira instância.

É o relatório. //



Processo nº : 11543.000077/2001-58  
Recurso nº : 129.268  
Acórdão nº : 204-00.463

MIN. DA FAZENDA - 2º C	CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 30/09/05	Necy
VISTO	

2º CC-MF  
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Versa o presente litígio sobre pedido de ressarcimento do saldo credor do IPI acumulado em períodos de apuração compreendidos entre outubro de 1990 e dezembro de 1998.

A decisão recorrida indeferiu o pleito da interessada sob a alegação de não haver direito ao ressarcimento do saldo credor de IPI anterior a 1999. Antes porém de adentrar na questão principal, há de se enfrentar a prescrição de parte do crédito pleiteado, que suscito de ofício.

O ressarcimento postulado pela Reclamante, como reportado linhas acima, tem por objeto supostos créditos de IPI acumulados nos períodos compreendidos entre outubro de 1990 e dezembro de 1998. O pedido de ressarcimento foi protocolado na repartição fiscal em 09 de janeiro de 2001, portanto, posterior ao decurso do prazo quinquenal no tocante aos saldos credores acumulados nos períodos de apuração relativos a outubro de 1990 e dezembro de 1995, inclusive.

Neste momento, não cabe a discussão sobre o mérito propriamente dito da pretensão deduzida pela reclamante, mas como dito linhas acima, sobre o efeito da inércia da interessada que deixou transcorrer o prazo de 05 anos entre o fato gerador de parte dos créditos requeridos e a data de protocolização do inerente pedido.

Registre-se, por oportuno, não versar o caso em discussão sobre restituição de imposto por pagamento indevido ou a maior que o devido, mas de ressarcimento referente a crédito básico de IPI. Com isso, a norma aplicável ao caso desloca-se do Código Tributário Nacional (art. 165) para o Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932, o qual dispõe em art. 1º que todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Pública, seja qual for a natureza, prescreve em cinco anos contados da data do ato ou fato jurígeno. *In literis*:

*Art. 1º As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos, contados da data do ato ou fato do qual se originaram.*

Nas hipóteses de créditos básicos de IPI, regra geral, o direito nasce para o beneficiário no momento da entrada dos insumos no estabelecimento industrial<sup>1</sup>. Assim, no presente caso, como os fatos geradores dos créditos pretendidos pela reclamante ocorreram entre os períodos de apuração compreendidos entre outubro de 1990 e dezembro de 1998, o pedido a eles inerentes deveria haver sido protocolado na repartição fiscal antes do decurso do prazo quinquenal, o que, para o primeiro período, o pedido deveria haver sido requerido até o 15º dia de janeiro de 1995, para o segundo, até o último dia de janeiro de 1995 e, assim sucessivamente. Para o 1º período de apuração de novembro de 1993, em virtude da mudança da sistemática de apuração do imposto<sup>2</sup>, o pedido deveria haver sido requerido até o 10º dia de novembro de 1998, para o segundo de novembro de 1993, até o vigésimo dia de novembro de 1998, para o 3º de

<sup>1</sup> Parecer Normativo CST nº 515/1971 (DOU de 27/08/1971), item 5.

<sup>2</sup> Alteração no período de apuração do imposto introduzida pela Medida Provisória nº 368/1993 e reedições, convertidas na Lei nº 8.850/1994, passou o prazo de quinzenal para decenal.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11543.000077/2001-58  
Recurso nº : 129.268  
Acórdão nº : 204-00.463

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 20/03/05
<i>Necy</i>
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

novembro de 1993 até o último dia de novembro de 1998 e assim sucessivamente, finalmente, para o 3º período de apuração de dezembro de 1995, a data limite para protocolização do pedido de ressarcimento foi 31 de dezembro de 2000. Como a interessada somente protocolou, na repartição fiscal, o pedido de restituição de tais créditos em 09 de janeiro de 2001, não há como negar que nessa data o direito de requerer os créditos pertinentes aos períodos de apuração compreendidos até 31 de dezembro de 1995, inclusive, encontrava-se prescrito.

Na trilha desse entendimento já se enveredara a então Coordenação do Sistema de Tributação (CST), que em caso semelhante, por meio do Parecer Normativo CST nº 515, de 1971, assim se manifestou:

*Crédito não utilizado na época própria: se a natureza jurídica do crédito é a de uma dívida da União, aplicável será para a prescrição do direito de reclamá-lo, a norma específica do art. 1º do Dec. nº 20.910, de 06.01.32, que a fixa em cinco anos, em vez do dispositivo genérico art. 6º do mesmo diploma.*

(...)

*5. No caso do art. 30, incisos I a V do RIPI, o termo inicial da prescrição é a entrada dos produtos ali indicados, no estabelecimento, acompanhados da respectiva Nota Fiscal...*

Em relação aos demais períodos não alcançados pela prescrição, a solução da presente lide cinge-se, basicamente, em determinar se os produtos tributados à alíquota zero ensejam aos seus fabricantes o direito à manutenção e utilização dos créditos pertinentes aos insumos recebidos no estabelecimento industrial até 31 de dezembro de 1998.

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 em relação 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, inc. II, verbis:

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

*I - omissis*

*IV - produtos industrializados*

*§ 3º O imposto previsto no inc. 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 C.T.N. dá, no artigo 49 e parágrafo único, as diretrizes desse princípio e remete à lei a forma dessa implementação. //



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11543.000077/2001-58  
Recurso nº : 129.268  
Acórdão nº : 204-00.463

V.N. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 30/09/05
<i>Nel</i>
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

*Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispendo 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.*

O legislador ordinário, consoante essas diretrizes, criou o sistema de créditos que, 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). 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, consequentemente, não se poderia utilizar os créditos básicos referentes aos insumos, vez não existir imposto a ser compensado. 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, inc. I, do RIPI/82 e, posteriormente, pelo art. 147, inc. I, do RIPI/1998 c/c art. 174, Inc. I, alínea “a”, do Decreto nº 2.637/1998, a seguir transcrita:

*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. O texto constitucional garante a compensação do **imposto devido em cada operação**. Ora, como nas operações com produtos sujeitos à alíquota neutra (zero) não há tributo devido, obviamente não existe imposto a ser compensado e, portanto, não há falar-se em créditos, tampouco em não-cumulatividade.

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11543.000077/2001-58  
Recurso nº : 129.268  
Acórdão nº : 204-00.463

MIN. DA FAZENDA - 2º CC	
CONFERE COM O ORIGINAL	
BRASÍLIA	30/09/05
Necj	
VISTO	

2º CC-MF  
Fl.

operações de saída de produtos tributados à **alíquota zero**, no período anterior a primeiro de janeiro de 1999, quando passaram a viger as modificações introduzidas pelo artigo 11 da Lei nº 9.779/1999 na sistemática de créditos.

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.

Por outro lado, não se deve confundir isenção com tarifa 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 debeatur*.

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, inc. 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 Octávio 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.*

*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.*

*Á 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*



Processo nº : 11543.000077/2001-58  
Recurso nº : 129.268  
Acórdão nº : 204-00.463

MIN. DA FAZENDA - 2º	CONFERE COM O ORIGINAIS
BRASÍLIA	30/09/05
Ney	
VISTO	

2º CC-MF  
Fl.

*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 é o objetivo do constituinte 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 eminentíssimo Ministro Relator Bilac Pinto, ao apreciar o R.E 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.*

*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*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11543.000077/2001-58  
Recurso nº : 129.268  
Acórdão nº : 204-00.463

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 30/05/06
Neri
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

*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 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.” (fls. 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 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.*

*Dianete do exposto, não conheço do Recurso Extraordinário.*

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

Para refutar de vez os argumentos segundo os quais a nova sistemática aplica-se aos créditos básicos de IPI referentes ao imposto pago nas aquisições de insumos entrados no estabelecimento industrial antes de 29 de dezembro de 1998, faz-se necessário analisar o início da vigência e da eficácia das Medidas Provisórias e das Leis.

As Medidas Provisórias, nos termos do artigo 62 da Constituição Federal de 1988, podem ser editadas pelo Presidente da República, com força de lei, devendo ser submetidas de



Processo nº : 11543.000077/2001-58  
Recurso nº : 129.268  
Acórdão nº : 204-00.463

MIN. DA FAZENDA - 2.º	CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 20/09/05	Necy
VISTO	

2º CC-MF  
Fl.

imediato ao Congresso Nacional que, no prazo de<sup>3</sup> sessenta dias, prorrogável por igual período, deve apreciá-la. Se neste prazo não forem convertidas em lei perdem sua eficácia desde a edição. Regra geral, as medidas provisórias têm vigência a partir de sua publicação, mas nada impede disposição em contrário. A Medida Provisória nº 1.788, de 29/12/1998, que foi convertida na Lei nº 9.779/99, não inovou, teve vigência com sua publicação, conforme dispôs expressamente o seu artigo 21. De outro lado, em não havendo disposição expressa em contrário, nos termos do artigo 6º, *caput*, da Lei de Introdução ao Código Civil, com a redação dada pela Lei nº 3.238/1957, sua eficácia é imediata. Resta ainda verificar seu alcance temporal.

É cediço que as normas legais dependendo de sua natureza espraeem seus efeitos no tempo de formas distintas. As normas versando sobre direito material só podem ser aplicadas a fatos jurídicos posteriores à sua vigência, enquanto as de direito processual regem os processos a iniciar e, também, os pendentes. Já as normas meramente interpretativas e as de natureza penal que estabeleçam penas mais brandas podem ser aplicadas inclusive a fatos pretéritos.

A norma de utilização do crédito de IPI e que facilita aos contribuintes desse imposto requererem o ressarcimento do saldo acumulado trimestralmente é de natureza meramente material, com isso, só regula os fatos posteriores a sua vigência, isto é, só regula os créditos referentes aos insumos entrados no estabelecimento a partir de sua entrada em vigor, e, por conseguinte, só alcança o saldo credor acumulado no trimestre civil que se iniciou a partir de sua vigência, ou seja, que se iniciou em 1º de janeiro de 1999. Os créditos referentes aos produtos entrados no estabelecimento até a publicação da Medida Provisória 1.788, de 29/12/1998, eram regidos pela<sup>4</sup> legislação anterior, que não admitia o ressarcimento em espécie, nem a compensação com outros tributos. De outro modo não poderia ser, pois estar-se-ia ferindo de morte 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.

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, retrotrair 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.

Daí, ser forçoso reconhecer-se que somente a partir de 29/12/1998, com a entrada em vigor da MP nº 1.788/1998, posteriormente convertida na Lei nº 9.779, de 1999, foi admitida

<sup>3</sup> Antes da Emenda Constitucional nº 32, de 11/09/2001, o prazo para conversão da medidas provisórias era de apenas trinta dias. Todavia, o Presidente podia reeditá-las inúmeras vezes.

<sup>4</sup> artigo 49, *caput* e parágrafo único, do CTN, reproduzidos no artigo 103, *caput* e § 1º, do RIPI/1982, e, posteriormente, no artigo 178, *caput* e § 1º, do RIPI/1998.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11543.000077/2001-58  
Recurso nº : 129.268  
Acórdão nº : 204-00.463

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 30/08/05
Necy
VISTO

2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

a possibilidade de creditamento do imposto cobrado quando das aquisições de insumos utilizados na fabricação de produtos tributados à alíquota zero.

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.

Frente ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 10 de agosto de 2005.

*Henrique Pinheiro Torres*  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES