



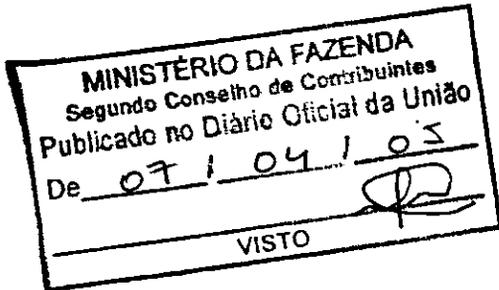
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
SPAS/ILIA 22109109
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13116.000115/99-80
Recurso nº : 124.419
Acórdão nº : 201-77.824

Recorrente : CARTONAGEM E LITOGRAFIA ANAPOLINA LTDA.
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG



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 inexistente 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.

Recurso negado.

Vistos, relatórios e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CARTONAGEM E LITOGRAFIA ANAPOLINA LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 11 de agosto de 2004.

Josefa Maria Coelho Marques
Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

Antonio Carlos Atulim
Antonio Carlos Atulim
Relator

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONTIENE COM O ORIGINAL
DATA 22/09/104
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13116.000115/99-80
Recurso nº : 124.419
Acórdão nº : 201-77.824

Recorrente : **CARTONAGEM E LITOGRAFIA ANAPOLINA LTDA.**

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 3.501, de 08/05/2003, da DRJ em Juiz de Fora – MG, que indeferiu o pedido de ressarcimento cumulado com compensação do saldo credor de IPI, no período de maio de 1986 a dezembro de 1998, sob o argumento de que o aproveitamento de créditos com base 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. 1.588/1593 em 27/06/2003, interpôs a empresa recurso voluntário às fls. 1.598/1.615. Alegou, em síntese, que o direito aos créditos de IPI decorre do princípio da não-cumulatividade, que tem matriz constitucional e não pode sofrer restrições pela legislação ordinária. Informou que o art. 11 da Lei nº 9.779/99 reconheceu este direito e que os arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/96 autorizam a compensação daqueles valores com outros tributos federais. Requereu ainda a correção pela taxa Selic.

É o relatório.

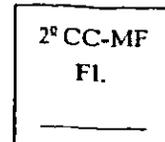
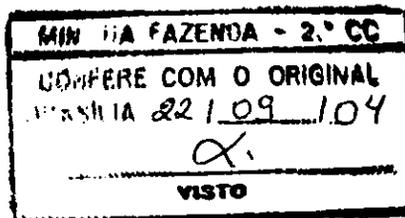
[Assinatura]

[Assinatura]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13116.000115/99-80
Recurso nº : 124.419
Acórdão nº : 201-77.824



VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ANTONIO CARLOS ATULIM

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

O cerne da controvérsia reside na existência ou não do direito ao aproveitamento do saldo credor de IPI gerado pela entrada de insumos antes de 01/01/1999, 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.

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.

ATULIM

OK
3



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13116.000115/99-80
Recurso nº : 124.419
Acórdão nº : 201-77.824

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
DATA 22/09/104
VISTO

2º CC-MF
Fl.

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

[Assinatura]

[Assinatura]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
RECEITA 221 09 104
<i>α.</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13116.000115/99-80
Recurso nº : 124.419
Acórdão nº : 201-77.824

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 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 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 Federal por meio de norma de hierarquia inferior.

No que concerne à vigência e à eficácia da nova legislação, verifica-se que tanto 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

α.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13116.000115/99-80
Recurso nº : 124.419
Acórdão nº : 201-77.824

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
DATA 22/09/04

VISTO

2º CC-MF
Fl.

prevalecer as regras especiais dos arts. 101 a 112 do CTN acerca da vigência e aplicação da legislação tributária.

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 referida lei se refere claramente ao *“(...) saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário (...)”*. Como os créditos gerados pelas entradas de insumos ocorridas nos dias 30 e 31/12/1998 entraram na composição do saldo credor existente em 31/12/1998, o qual estava contaminado por créditos gerados pelas entradas ocorridas antes da publicação da Medida Provisória, justificada está a fixação do dia 01/01/1999 como data inaugural do novo regime jurídico dos créditos de IPI.

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.

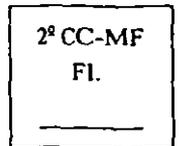
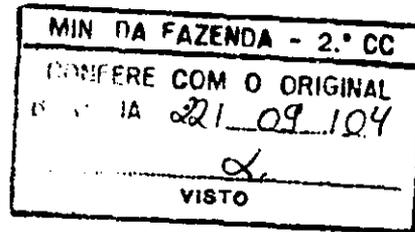
Considerando que não existe direito à compensação ou ao ressarcimento de créditos básicos do IPI gerados até 31/12/1998, por força de aplicação direta do princípio da não-cumulatividade, nem antes e nem depois da edição da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, torna-se

[Assinatura]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13116.000115/99-80
Recurso nº : 124.419
Acórdão nº : 201-77.824



desnecessário analisar o pedido de compensação à luz do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, assim como o pedido de correção pela taxa Selic.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 11 de agosto de 2004.


ANTONIO CARLOS ATULIM

