MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 15 / 06 / 2005
VISTO

Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13126.000060/00-02
Recurso nº : 126.804
Acórdão nº : 202-15.794

Recorrente : CARAMURU ALIMENTOS LTDA.
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 23 / 11 / 04
VISTO

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. RESSARCIMENTO. ALÍQUOTA ZERO.
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 referente a tais produtos, acumulados até 31 de dezembro de 1998, devem ser estornados.
CORREÇÃO MONETÁRIA.
É vedada a atualização de créditos meramente escriturais por absoluta falta de previsão legal.
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **CARAMURU ALIMENTOS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencida a Conselheira Adriene Maria de Miranda (Suplente).

Sala das Sessões, em 15 de setembro de 2004

Henrique Pinheiro Torres
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Gustavo Kelly Alencar, Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski, Jorge Freire, Nayra Bastos Manatta e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.
Ausente o Conselheiro Raimar da Silva Aguiar.
cl/opr

Processo nº : 13126.000060/00-02
Recurso nº : 126.804
Acórdão nº : 202-15.794

Recorrente : CARAMURU ALIMENTOS LTDA.

RELATÓRIO

Por bem relatar o processo em tela, transcrevo o Relatório do Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora/MG, fls. 207/212:

> *"Trata a presente lide de indeferimento de pedido de ressarcimento de fl. 01, referente a créditos de IPI pelas aquisições de insumos realizadas pela requerente no período de 16/12/1992 a 31/12/1998 para a fabricação de produtos tributados à alíquota zero, totalizando o montante de* ***R$ 4.450.366,63.***
>
> *Consoante o exposto no Despacho Decisório da Delegacia da Receita Federal em Goiânia (GO), de fls. 164/168, a pretensão da requerente carece de amparo legal tendo em vista que os créditos pleiteados de IPI se referem a insumos recebidos no estabelecimento industrial antes de 1º de janeiro de 1999, ou seja, antes da edição da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, o que torna insubsistente o pedido de ressarcimento de valores de IPI atinentes ao período de 16/12/1992 a 31/12/1998, ressaltando-se também que a interessada não comprovou nos autos o valor do saldo credor de IPI objeto do seu pleito.*
>
> *Notificada em 02/03/2001, a requerente apresenta manifestação de inconformidade de fls. 172/190, em 30/03/2001, consignando, em síntese, que o direito ao crédito de IPI incidente sobre os insumos utilizados na fase de industrialização independe de a operação subsequente ser sujeita à alíquota zero, em face do princípio constitucional da não-cumulatividade, e que, portanto, não poderia a Instrução Normativa nº 33, de 04/03/1999, restringir tal direito, como o fez, ao estabelecer limite temporal à aplicação da Lei nº 9.779/1999. "*

Os membros da Terceira Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Juiz de Fora - MG decidiram, por unanimidade de votos, indeferir a solicitação de ressarcimento, manifestando o entendimento adotado por meio do Acórdão nº 907, de 14 de março de 2002. Sintetizado na seguinte ementa:

> *"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*
>
> *Período de apuração: 16/12/1992 a 31/12/1998*
>
> *Ementa: RESSARCIMENTO DE SALDO CREDOR ESCRITURAL DE IPI. PRODUTOS DE ALÍQUOTA ZERO. LEI Nº 9.779/1999. 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 tributados à alíquota zero, conforme previsto na Lei nº 9.779/1999, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 16/12/1992 a 31/12/1998

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 a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário a este Conselho, fls. 217/241. Argumentou a Contribuinte que a IN SRF nº 33/99 extrapolou em competência ao impor limite temporal à utilização do crédito de IPI, portanto, há direito em favor da contribuinte para utilização ao ressarcimento guerreado.

É o relatório.

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 dezembro de 1992 e dezembro de 1998.

A decisão recorrida manteve a glosa dos valores pleiteados, sob a alegação de não haver direito ao ressarcimento do saldo credor de IPI anterior a 1999. Afora isso, o julgador *a quo* entendeu que parte dos créditos fora alcançada pela prescrição, vez haver transcorrido o prazo de 05 (cinco) anos contado da data em que nascera o direito ao ressarcimento em análise.

Havendo controvérsia sobre prescrição, o que, em se confirmando, tem-se por prejudicada a análise do direito ao ressarcimento pleiteado, faz-se então necessário examinar, primeiramente, predita questão.

O ressarcimento postulado pela Reclamante, como reportado em linhas acima, tem por objeto supostos créditos de IPI acumulados nos períodos compreendidos entre dezembro de 1992 e dezembro de 1998. O pedido de ressarcimento foi protocolado na repartição fiscal em 07 de junho de 2.000, portanto, posterior ao decurso do prazo qüinqüenal no tocante aos saldos credores acumulados nos períodos de apuração relativos a dezembro de 1992 a maio 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 dos créditos requeridos e a data de protocolização do pedido a eles inerente.

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 seu 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[1]. Assim, no presente caso, como os fatos geradores dos créditos pretendidos pela reclamante ocorreram entre os períodos de apuração compreendidos entre dezembro de 1992 e dezembro de 1998, o pedido a

[1] Parecer Normativo CST nº 515/1971 (DOU de 27/08/1971), item 5.

eles inerentes deveria haver sido protocolados na repartição fiscal antes do decurso do prazo qüinqüenal, o que, para o primeiro período, o pedido deveria haver sido requerido até o 30º dia de dezembro de 1997, para o segundo, até o 15º dia outubro de 1997 e, assim sucessivamente. Para o 1º período de apuração de novembro de 1993, em virtude da mudança da sistemática de apuração do imposto[2], 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, paro o 3º de novembro de 1993 até o último dia de novembro de 1998 e assim sucessivamente, finalmente, para o 3º período de apuração de maio de 1995, a data limite para protocolização do pedido de ressarcimento foi 31 de maio de 2.000. Como a Interessada somente protocolou, na repartição fiscal, o pedido de restituição de tais créditos em 07 de junho de 2.000, não há como negar que nessa data o direito de requerer os créditos pertinentes aos períodos de apuração anteriores ao último decêndio de maio de 1995 já prescrevera.

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. 6 º 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..."*

Por outro lado, a jurisprudência trazida pela Reclamante não serve como parâmetro para o caso ora em exame, haja vista as decisões transcritas versarem sobre prazo de restituição de tributo pago a maior ou indevidamente, onde o prazo para repetição do indébito, no caso de autolançamento, somente começaria a fluir a partir da homologação. O caso em exame trata de ressarcimento de créditos referentes a aquisições (entradas), portanto, inexiste lançamento a ser homologado. Daí ser totalmente inaplicável à questão aqui tratada a jurisprudência trazida pela Reclamante. Diante disso, entendo que, o direito de a reclamante pleitear os saldos credores do IPI pertinentes aos períodos de apuração compreendidos entre dezembro de 1992 e maio de 1995, foi alcançado pela prescrição.

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.

---

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

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, 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.

> *"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."*

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,

conseqüentemente, 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 transcrito:

> *"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 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 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 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 n.º 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.*
>
> *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 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 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 caso, se não há imposição de ônus na saída do produto, pela absoluta neutralidade dos seus componentes numéricos, via de conseqüência, 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 n.º 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.*

Diante 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 imediato ao Congresso Nacional que, no prazo de [3]sessenta dias, prorrogável por igual período, deve apreciá-la. Se neste prazo não forem convertidas em lei perdem sua eficácia desde da 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 espraem 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 faculta 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 nº 1.788, de 29/12/1998, eram regidos pela [4]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

[3]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.

[4] 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.

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 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.

No tocante à correção monetária dos créditos básicos, meramente escriturais, a jurisprudência remansosa deste Colegiado, que acompanho integralmente, orientada pela do Supremo Tribunal Federal, é no sentido de não haver previsão legal a lhe dar suporte.[5]

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

Sala das Sessões, em 15 de setembro de 2004

HENRIQUE PINHEIRO TORRES

[5] Como exemplo do entendimento do Segundo conselho sobre a correção de créditos escriturais de IPI, tem-se, dentre outros, os acórdãos 203-02719/96, 202-08583/96, 202-08594/96 e 203-02719/97.