



**Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes**

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 219/2005

2^o CC-MF
Fl.

**Processo nº : 13678.000137/99-93
Recurso nº : 125.117
Acórdão nº : 202-16.438**

Secretaria da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

Recorrente : COOPERATIVA NACIONAL AGRO INDUSTRIAL - COONAI

RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe o Acórdão Recorrido de fls. 48/55:

Trata-se do pedido de ressarcimento de fl.01, baseado no art.11 da Lei nº 9.779/99 e na IN SRF nº 33/99.

O período de referência vai de janeiro/1994 a dezembro/1998.

Pleiteia-se o total de R\$ 21.259,74.

Decidiu o Despacho Decisório SAORT/DRF/DIV, de 6 de março de 2003, pelo indeferimento do pedido, tendo em vista a impossibilidade de se reconhecer efeito retroativo no texto do art. 11 da Lei nº 9.779/99.

Insurgiu-se a contribuinte contra o indeferimento por meio do arrazoado de fls.40/43, que assim pode ser resumido:

“(...) segundo o princípio da hierarquia das leis, a Constituição Federal é a lei de maior relevância de um país, colocando-se acima de todas as demais, vez que ela submete ao seu império todos os órgãos do Estado, cujas atividades devem-lhe obediência.

Assim, quando um órgão do Poder Público, no caso a Secretaria da Receita Federal, limita, via instrução normativa, o direito do contribuinte à apropriação do valor relativo ao IPI destacado nos documentos fiscais de entrada de mercadorias, está a vulnerar um mandamento constitucional, qual seja, aquele estatuído pelo inciso II, §3º, do art.153, de acordo com o qual esse imposto é não-cumulativo.

Cumpre registrar que, se foi concedido ao contribuinte do IPI um benefício, qual seja, a tributação à alíquota zero sobre a aquisição de uma determinada mercadoria que será utilizada no seu processo de industrialização, e está constitucionalmente garantido a esse contribuinte a aproveitamento do respectivo crédito, consequentemente, não pode um ato do Secretário da Receita Federal cassar-lhe tal direito.

E, por derradeiro, mister se faz colocar que a limitação do direito ao crédito faz com que o produto final a ser comercializado restará mais oneroso para o consumidor, o que desencadeia uma série de fatores negativos para o contribuinte, bem como para o Fisco."

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora - MG, mediante o Acórdão DRJ/JFA Nº 4.450/2003 (fls. 48/55), acordou, por unanimidade de votos, em julgar improcedente a manifestação de inconformidade em tela.

Esse acórdão foi assim fundamentado:

O direito ao aproveitamento do crédito referido pelo art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, aplica-se exclusivamente aos insumos recebidos pelo estabelecimento industrial, a partir de 01/01/1999, conforme exposto a seguir.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 219/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13678.000137/99-93
Recurso nº : 125.117
Acórdão nº : 202-16.438

Cláudia Takafuji
Secretaria da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

O art. 11 da Lei nº 9.779/1999 assim dispõe:

"Art. 11. 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." (grifou-se)

Da parte destacada em negrito, depreende-se que o art. 11 não é auto-aplicável, pois condiciona a fruição da faculdade nele prevista à observância de normas expedidas pela SRF, ainda inexistentes à época da publicação da Lei nº 9.779/1999. Seu disciplinamento foi feito pela IN SRF nº 33, de 4 de março de 1999 (DOU de 24/03/1999), que estabelecia:

"Art. 4º O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, do 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." (grifou-se)

O artigo 4º supracitado estabelece explicitamente que a faculdade prevista no art. 11 da Lei nº 9.779/1999 não se aplica aos créditos de IPI relativos a insumos recebidos, em datas anteriores a 01/01/1999, no estabelecimento industrial ou equiparado.

Entende a interessada que a manutenção de créditos de IPI decorrentes de insumos empregados na industrialização de produtos tributados à alíquota zero, os imunes, os isentos e os não-tributados - NT já era garantida antes mesmo da edição da Lei nº 9.779, de 1999, em face do princípio constitucional da não-cumulatividade, e que, portanto, nenhuma restrição poderia ser imposta à utilização desses créditos como a que foi estabelecida pela Instrução Normativa SRF nº 33/1999.

Tal entendimento, entretanto, antes de qualquer análise mais acurada acerca do seu teor, não pode prevalecer nesta decisão em face do comando encontrado no artigo 7º da Portaria nº 258, de 24 de agosto de 2001, que dispõe, em forma literal, que *"O julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, bem assim o entendimento da Secretaria da Receita Federal (SRF) expresso em atos tributários e aduaneiros"*. Neste contexto, este julgador, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

Desafortunadamente, toda linha argumentativa que tenha por mote o questionamento da validade jurídica de qualquer norma em vigor, notadamente quando o fulcro do argumento é a inconstitucionalidade, não será enfrentada na esfera administrativa. Como bem sabe a impugnante, há jurisprudência farta do Conselho de



Processo nº : 13678.000137/99-93
Recurso nº : 125.117
Acórdão nº : 202-16.438

Cleusa Takifugi
Secretaria da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes MF

Contribuintes nesse sentido. Vejamos o acórdão 203-06409, de 14.03.2000, cuja ementa bem traduz tal entendimento:

"NORMAS PROCESSUAIS - ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - ESFERA ADMINISTRATIVA - IMPOSSIBILIDADE - O processo administrativo não é sede adequada para as discussões sobre ilegalidade ou constitucionalidade de norma ou de exigência tributária, posto que as declarações em tal sentido, mesmo em caráter incidental, são de competência exclusiva do Poder Judiciário. Preliminar rejeitada."

Também o eminent jurista Hugo de Brito Machado se pronunciou a respeito em seu livro *Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 2º Edição*, página 302/303, Ed. Malheiros. Vejamos sua argumentação:

"Se um órgão do Contencioso Administrativo Fiscal pudesse examinar a arguição de constitucionalidade de uma lei tributária, disso poderia resultar a prevalência de decisões divergentes sobre um mesmo dispositivo de uma lei, sem qualquer possibilidade de uniformização.

Acolhida a arguição de constitucionalidade, a Fazenda não pode ir ao Judiciário contra a decisão de um órgão que integra a própria Administração. O contribuinte, por seu turno, não terá interesse processual, nem de fato, para fazê-lo. A decisão tornar-se-á, assim, definitiva, ainda que o mesmo dispositivo tenha sido, ou venha ser, considerado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal; que é, em nosso ordenamento jurídico, o responsável maior pelo deslinde de todas as questões de constitucionalidade, vale dizer, o "guardião da Constituição".

É certo que também uma decisão de um órgão do Poder Judiciário, dando pela constitucionalidade de uma lei, poderá tornar-se definitiva sem que tenha sido a questão nela abordada levada à apreciação do Supremo Tribunal Federal. Isto, porém, pode acontecer eventualmente, como resultado da falta de iniciativa de alguém, que deixou de interpor o recurso cabível, mas não em virtude da ausência de mecanismo do sistema jurídico, para viabilizar aquela apreciação.

Diversamente, uma decisão do Contencioso Administrativo Fiscal, que diga ser constitucional uma lei, e por isto deixe de aplicá-la, tornar-se-á definitiva à mingua de mecanismo no sistema jurídico, que permita levá-la ao Supremo Tribunal Federal.

É sabido que o princípio da supremacia constitucional tem por fim garantir a unidade do sistema jurídico. É sabido também que ao Supremo Tribunal Federal cabe a tarefa de garantir essa unidade, mediante o controle da constitucionalidade das leis. Não é razoável, portanto, admitir-se que uma autoridade administrativa possa decidir a respeito dessa constitucionalidade, posto que o sistema jurídico não oferece instrumentos para que essa decisão seja submetida à Corte Maior.

A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade



Processo nº : 13678.000137/99-93
Recurso nº : 125.117
Acórdão nº : 202-16.438

Cecília Fukifuki
Secretaria da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional."

O texto é, a meu sentir, exaustivo, e representa, com precisão, o posicionamento dos órgãos administrativos de julgamento (Delegacias de Julgamento e Conselhos de Contribuintes), no sentido de que o que se julga é a aplicação da norma, e não sua legalidade ou constitucionalidade.

Portanto, enquanto não declarada a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, pelo Poder competente, cabe à autoridade administrativa dar cumprimento aos textos legais, não se perdendo em interpretações doutrinárias contrárias ao manifesto entendimento da SRF.

Não obstante o exposto, que já seria suficiente para considerar como indeferida a solicitação de revisão do Despacho Decisório, torna-se oportuno tecer as considerações a seguir dispostas.

A Constituição Federal de 1988, reproduzindo o texto da Carta Magna anterior, assegurou aos contribuintes do IPI o direito de se creditarem 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:

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;"

Por sua vez, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece, no artigo 49, caput 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."

A lógica da não-cumulatividade do IPI, prevista no art. 49 do CTN, é compensar o valor do IPI que fora cobrado relativamente aos produtos nele entrados (na operação anterior) com o imposto a ser pago na operação de saída do produto tributado do estabelecimento industrial ou equiparado.



Processo nº : 13678.000137/99-93
Recurso nº : 125.117
Acórdão nº : 202-16.438

Levina Likiyfaji
Secretaria da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

E esse direito de se creditar do valor do IPI cobrado na operação anterior encontra-se devidamente disciplinado no artigo 25 da Lei 4.502/64, reproduzida pelo artigo 82, inciso I, do RIPI/82 e, posteriormente, pelo art. 147, inciso I, do RIPI/1998 c/c art. 174, inciso I, alínea "a", do Decreto 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." (grifou-se)

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 ou isentos. Não se alegue que o dispositivo supra 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) ou isenção.

Como nas operações com produtos sujeitos à alíquota zero ou isentos não há imposto devido, obviamente não existe imposto a ser compensado e, portanto, não há de se falar em créditos, tampouco em não-cumulatividade. Desta forma, a impossibilidade de utilização de créditos relativos a produtos tributados à alíquota zero ou isentos 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 em 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 isentos ou 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 9.779/1999 na sistemática de créditos.

Assim, o direito ao aproveitamento do crédito referido pelo art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, aplica-se exclusivamente aos insumos recebidos pelo estabelecimento industrial, a partir de 01/01/1999.

Inconformada, a contribuinte apresenta, tempestivamente, o Recurso de fls. 59/65, no qual, em suma, reeditar os argumentos anteriormente apresentados.

É o relatório.



Processo nº : 13678.000137/99-93
Recurso nº : 125.117
Acórdão nº : 202-16.438

Carteira de Contribuinte
Secretaria da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO

Conforme relatado, a recorrente remanesce inconformada com o indeferimento de seu pleito de ressarcimento de créditos de IPI relativos a insumos aplicados na industrialização de produtos tributados à alíquota 0 (zero), alegando que as disposições regulamentares que vedavam esse creditamento na hipótese confrontavam o princípio da não-cumulatividade e a própria lei, o que veio ser corrigido pelo art. 11 da Lei nº 9.779/99 de natureza meramente interpretativa.

A não-cumulatividade do IPI nada mais é do que o direito dos contribuintes 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 face dos 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 ao crédito 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:

(...)

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; (grifo não constante do original)

Para atender à Constituição Federal, o CTN fixa no art. 49, parágrafo único, as diretrizes desse princípio e remete à lei a forma dessa implementação:

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, 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 do princípio da não-cumulatividade em relação ao IPI, que exsurge do art. 49 do CTN e legislação derivada, é a compensação do imposto pago na operação de saída do produto tributado do estabelecimento industrial ou equiparado com o valor do IPI que fora cobrado relativamente aos produtos nele entrados (na operação anterior). Todavia, até o advento



Processo nº : 13678.000137/99-93
Recurso nº : 125.117
Acórdão nº : 202-16.438

Secretaria da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MP

da Lei nº 9.779/99, se a saída dos produtos industrializados fosse desonerada do imposto (produto NT, tributado à alíquota zero, ou isento), como não haveria débito nas saídas, consequentemente, não se poderia utilizar os créditos básicos dos correspondentes insumos, uma 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 art. 25 da Lei nº 4.502/64¹, reproduzida pelo art. 82, inciso I, do RIPI/82, e, posteriormente, pelo art. 147, inciso I, c/c o art. 174, inciso I, alínea “a”, ambos do RIPI/88, 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 não tributados ou que venham a sair do estabelecimento industrial tributados à alíquota zero ou ainda gozando de isenção fiscal. O texto constitucional garante a compensação do imposto devido em cada operação. Ora, como nas operações com produtos não tributados (NT) ou sujeitos à alíquota neutra (zero) ou isentos não há tributo devido, obviamente não existe imposto a ser compensado e, portanto, não há que falar em créditos, tampouco em não-cumulatividade.

É de se repisar que o direito ao crédito do tributo na aquisição de insumos, em atenção ao princípio da não-cumulatividade, está ligado, salvo norma expressa em sentido 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 decorria o impedimento ao creditamento do imposto, pelos estabelecimentos industriais ou equiparados, em face das operações de saída de produtos NT ou tributados à alíquota zero ou isentos, no período anterior à vigência da Medida Provisória nº 1.788, de 29/12/98 (DOU de 30/12/98), posteriormente convertida na Lei nº 9.779, de 19/01/99 (DOU de 20/01/99), a partir da qual, pela

¹ Art. 25. A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do Imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer.

*Artigo, caput, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.136, de 07/12/1970.

§ 1º O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados se destinem à comercialização, industrialização ou acondicionamento e desde que os mesmos produtos ou os que resultarem do processo industrial sejam tributados na saída do estabelecimento.

* § 1º acrescido pelo Decreto-Lei nº 1.136, de 07/12/1970.

§ 2º (Revogado pelo Decreto-Lei nº 2.433, de 19/05/1988).

§ 3º O Regulamento disporá sobre a anulação do crédito ou o restabelecimento do débito correspondente ao imposto deduzido, nos casos em que os produtos adquiridos saiam do estabelecimento com isenção do tributo ou os resultantes da industrialização estejam sujeitos à alíquota 0 (zero), não estejam tributados ou gozem de isenção, ainda que esta seja decorrente de uma operação no mercado interno equiparada à exportação, ressalvados os casos expressamente contemplados em lei.

* 5 3º com redação dada pela Lei nº 7.798, de 10/07/1989.



Processo nº : 13678.000137/99-93
Recurso nº : 125.117
Acórdão nº : 202-16.438

Antônio L. J.
Cleusa Tukufuji
Secretaria da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

dicção de seu art. 11², a administração tributária entendeu que não mais prevaleceria esse impedimento no concernente a produtos tributados à alíquota zero e isentos, mantida essa vedação só para os insumos aplicados na industrialização de produtos "NT". Esse entendimento, afinal, veio a ser consolidado nos RIPIs posteriores, a exemplo do disposto no art. 193, inciso I, alínea "a", do Decreto nº 4.544/2002³

Desta forma, a vedação da utilização de créditos relativos a produtos NT ou tributados à alíquota zero ou isentos não constituía, absolutamente, afronta ou restrição ao princípio da não-cumulatividade do IPI ou a qualquer outro dispositivo constitucional.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal e também as instâncias inferiores não reconheciam ao estabelecimento que dá saída a produto desonerado do imposto o direito ao crédito do IPI relativo aos insumos entrados no estabelecimento industrial até 31/12/1998.

O Superior Tribunal de Justiça, por exemplo, através de sua 1ª Turma, declarou, no recurso especial nº 19106/RJ, DJ de 01/02/1993, que é impossível e indevido o creditamento das matérias-primas se a saída do produto é com isenção ou alíquota zero. O Acórdão foi assim ementado:

Na saída com alíquota zero se não houve recolhimento de IPI na entrada da matéria-prima, não há creditamento. O imposto pago na entrada de matéria-prima foi incluído no preço do produto industrializado e quem pagou foi o adquirente destes produtos, importaria enriquecimento ilícito, o reconhecimento desse crédito ao fabricante. Provimento negado.

No mesmo sentido, a Suprema Corte, por meio do recurso extraordinário nº 109047, de 29/08/86, assim se pronunciou:

Ao negar direito ao crédito de IPI, incidentes sobre embalagens destinadas ao acondicionamento de produto sujeito à alíquota zero, no momento de saída do estabelecimento industrial, o acórdão recorrido não contrariou a regra constitucional da não-cumulatividade (art. 21, Parágrafo 3º), nem tampouco negou vigência ao art. 49 do Código Tributário Nacional. Dissídio jurisprudencial não configurado. Recurso Extraordinário de que não se conhece.

Em trecho desse extenso voto, o ilustre Ministro Octavio Galotti, acentuou:

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

² Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de 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 artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda. (g/n)

³ Art. 193. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8º, Lei nº 7.798, de 1989, art. 12, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11):

I - relativo a MP, PI e ME, que tenham sido:

a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos não-tributados; (g/n)



Processo nº : 13678.000137/99-93
Recurso nº : 125.117
Acórdão nº : 202-16.438

Cláudia Takafuji
Secretaria da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

imposição de ônus na saída do produto, pela absoluta neutralidade dos seus componentes numéricos, via de consequência, não haverá elevação da base de cálculo, por conseguinte, qualquer diferença a maior a justificar a compensação.

Também é expressiva a seguinte decisão da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, em embargos de divergência, ERESP nº 888/SP, de 12/12/1995, em que mostra a impossibilidade do creditamento nas aquisições de matérias-primas utilizadas em produtos isentos:

O entendimento da Eg. 1ª Seção pacificou-se no sentido de que 'A isenção relativa a alienação de produto acabado implica na desconstituição do crédito tributário resultante da aquisição da matéria-prima.' A tese esposada no paradigma não prevalece ante a jurisprudência atual desta Corte.

Os julgados acima demonstram que a jurisprudência dos Tribunais Superiores se inclinava na direção da denegação do crédito de IPI incidente sobre as matérias-primas ante a existência de saídas dos produtos acabados sem a exigência do imposto. Esses precedentes de jurisprudência têm sido acompanhados pelas decisões administrativas dos Conselhos de Contribuintes, fundadas no então vigente art. 100, inciso I, alínea "a", do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI/82).

Acerca da tese de que nenhuma novidade no mundo jurídico veio introduzir o art. 11 da Lei nº 9.779/99, conquanto antes mesmo da expedição da IN SRF nº 33/99, já havia o entendimento de que o contribuinte poderia utilizar o crédito de IPI relativo à industrialização de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, independentemente de o produto estar relacionado em disposição que assegurasse tal direito, aludindo, assim, tratar-se de dispositivo interpretativo e, portanto, devendo produzir efeitos retroativos nos termos do inciso I do art. 106 do CTN.

Não há como prosperar tal entendimento, primeiro porque restou sobejamente demonstrado que a jurisprudência laborava em sentido contrário, e, segundo, como visto acima, o direito posto vedava expressamente o aproveitamento de créditos nessa situação, determinando a sua anulação, mediante estorno. Isso impede considerar a enviesada disposição, no bojo do art. 11 da Lei nº 9.779/99, de, ao instituir novas modalidades de aproveitamento do saldo credor da conta gráfica do IPI, incluir também na sua composição créditos decorrentes de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização de produto isento ou tributado à alíquota zero, como uma manifestação interpretativa de que já era permitida a manutenção de créditos que tais na composição do saldo credor da conta gráfica do IPI na legislação pretérita.

Ademais, de se consignar que, acerca do saldo credor de créditos escriturais básicos, utilizados para instrumentar o princípio da não-cumulatividade do IPI, até o advento do art. 11 da Lei nº 9.779/99, a única possibilidade legal para o seu aproveitamento era o abatimento do devido pelos produtos saídos, no mesmo período, com a possibilidade da transferência do saldo remanescente para os períodos seguintes.

Esse saldo credor não podia ser resarcido em espécie e nem compensado com outros tributos federais, salvo situações de exceção, previstas em lei (créditos incentivados). A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que tais créditos registrados na escrita fiscal não tinham natureza de crédito tributário, mas de crédito meramente escritural, contábil, não se incorporando ao patrimônio do contribuinte.



Processo nº : 13678.000137/99-93
Recurso nº : 125.117
Acórdão nº : 202-16.438

Manoel P. Cezar T. Tavares
Secretaria da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

Isso fica evidente no despacho proferido ilustre Ministro Moreira Alves no Agravo de Instrumento nº 198889-1 (D.J. nº 112, de 16/06/97, SEÇÃO I), ao enfocar de maneira irretorquível o mecanismo de débitos/créditos que operacionaliza o princípio da não-cumulatividade, que informa tanto o ICM quanto o IPI, daí porque as conclusões extraídas, no particular, são válidas para ambos impostos:

"Segundo a própria sistemática de não-cumulatividade, que gera os "créditos" que o contribuinte tem direito, a compensação deve ocorrer pelos valores nominais. Assim dispõe a lei paulista. A correção monetária dos "créditos", além de não permitida pela lei, desvirtuaria a sistemática do tributo.

23.1 - Em outras palavras, o tributo incide e opera-se o sistema de compensação do imposto devido com o tributo já recolhido sobre a mesma mercadoria, o qual impede a incidência de ICM em cascata. Do quantum simplesmente apurado pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, deduz-se o tributo já recolhido em operações anteriores com aquela mercadoria, ou seus componentes, ou sua matéria-prima, produto que esteja incluído no processo de sua produção de forma direta. Assim, os eventuais créditos não representam o lado inverso da obrigação, constitui apenas um registro contábil de apuração de ICMS, visando sua incidência de forma cumulativa.

24.) - Uma vez abatido o débito, desaparece. Não se incorpora de forma alguma ao patrimônio do contribuinte. Tanto que este, ao encerrar suas atividades, não tem direito de cobrar seus "créditos" não escriturados da Fazenda. Esses créditos não existem sem o débito correspondente.

25.) - Na realidade, compensam-se créditos e débitos pelo valor nominal constituídos no período de apuração. Incidindo correção monetária nos créditos, sendo contabilizado, um que for, em valor maior que o nominal, haverá ofensa ao princípio da não-cumulatividade. É um efeito cascata ao contrário, porque estará se compensando tributo não pago, não recolhido.

26.) - O ato de creditar tem como correlativo o ato de debitar. O correspondente dos "créditos" contábeis em discussão são os valores registrados na coluna dos débitos, os quais também não sofrem nenhuma correção monetária - o que configura mais uma razão a infirmar a invocação de "isonomia" para justificar a atualização monetária dos chamados "créditos". Somente após o cotejo das duas colunas quantifica-se o crédito tributário, o que bem demonstra a completa distinção entre este e aqueles.

27.) - Estabelecida a natureza meramente contábil, escritural do chamado "crédito" do ICMS (elemento a ser considerado no cálculo do montante do ICMS a pagar), há que se concluir pela impossibilidade de corrigi-lo monetariamente. Tratando-se de operação meramente escritural, no sentido de que não tem expressão ontologicamente monetária, não se pode pretender aplicar o instituto da correção ao creditamento do ICMS.

28.) - A técnica do creditamento escritural, em atendimento ao princípio da não-cumulatividade, pode ser expressa através de uma equação matemática, de modo que, adotando-se uma alíquota constante, a soma das importâncias pagas pelos contribuintes, nas diversas fases do ciclo econômico, corresponda exatamente à aplicação desta alíquota sobre o valor da última operação. Portanto, por essa operação uma operação matemática pura, devem ficar estanques quaisquer fatores econômicos ou financeiros, justamente em observância ao princípio da não-cumulatividade (artigo 155, § 2º, I, da Constituição Federal e artigo 3º do Decreto-lei nº 406/68). (fls. 81/83).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 219/2005

2º CC-MF
FL

Processo nº : 13678.000137/99-93
Recurso nº : 125.117
Acórdão nº : 202-16.438

Cleusa Takayagi
Secretaria da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes MF

Por sua vez não há falar-se em violação ao princípio da isonomia, isto porque, em primeiro lugar, a correção monetária dos créditos não está prevista na legislação e, ao vedar-se a correção monetária dos créditos de ICMS, não se deu tratamento desigual a situações equivalentes. A correção monetária do crédito tributário incide apenas quando este está definitivamente constituído, ou quando recolhido em atraso, mas não antes disso. Nesse sentido prevê a legislação. São créditos na expressão total do termo jurídico, podendo o Estado exigí-lo. Diferencia-se do crédito escritural, que existe para fazer valer o princípio da não-cumulatividade." (Grifo meu)

Destarte, é flagrante a natureza inovadora das modalidades de aproveitamento de saldo credor escritural de crédito básico introduzidas pelo art. 11 da Lei nº 9.779/99, desbordando, inclusive, do sentido ontológico dessa categoria de crédito, ao dar tratamento equivalente àquela oriunda de indébitos, como se depreende do escorreito raciocínio do Ministro Moreira Alves, o que, por si só, afasta a mínima possibilidade de se cogitar, *in casu*, da aplicação do disposto no inciso I do art. 106 do CTN.

Isto posto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 6 de julho de 2005.

ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO