



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
FL

Processo nº : 13836.000016/2001-21
Recurso nº : 131.235
Acórdão nº : 202-16.983

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 16 / 02 / 07
C	Rubrica

Recorrente : LINDOIANO FONTES RADIOATIVAS LTDA.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 5 16 / 2006

Cleúza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

IPI. RESSARCIMENTO. LEI Nº 9.779/99. CRÉDITOS BÁSICOS. IRRETROATIVIDADE DO BENEFÍCIO.

O direito ao aproveitamento dos créditos de IPI, bem como do saldo credor, decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, utilizados na fabricação de produtos isentos, não-tributados ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos pelo contribuinte a partir de 1º/01/1999.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LINDOIANO FONTES RADIOATIVAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Esteve presente ao julgamento a Dra. Isabela Bariani Silva, OAB/SP nº 198.772, advogada da recorrente.

Sala das Sessões, em 28 de março de 2006.

Antonio Carlos Atulim
Presidente

Antonio Zomer
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, Evandro Francisco Silva Araújo (Suplente), Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 5/6/2006

2º CC-MF
Fl.

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13836.000016/2001-21
Recurso nº : 131.235
Acórdão nº : 202-16.983

Recorrente : LINDOIANO FONTES RADIOATIVAS LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos básicos de IPI (fls. 01/04), relativo ao ano de 1996, no valor de R\$ 693.630,11, incluídos juros Selic, apresentado em 11/01/2001, com fundamento no art. 11 da Lei nº 9.779/99.

A DRF em Jundiaí – SP indeferiu o ressarcimento, conforme despacho de fls. 37/38, porque a Lei nº 9.779/99 não alcança os créditos de insumos utilizados na industrialização em períodos anteriores a 31/12/1998, que deveriam ter sido anulados na escrita fiscal, por conta do disposto no art. 100, I, “a”, do Decreto nº 87.981, de 1982 (RIPI/82).

Irresignada, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, alegando, em síntese, que tem direito ao ressarcimento de créditos relativos a insumos empregados na industrialização de produtos não-tributados, por força do princípio da não-cumulatividade previsto no art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, e que os dispositivos legais que fundamentaram a decisão da Autoridade Administrativa não foram recepcionados pela CF de 1988, não podendo ser invocados para restringir o direito ao crédito garantido constitucionalmente.

Alega, ainda, que o art. 11 da Lei nº 9.779/99 deve ser aplicado retroativamente, por ser a lei, neste pormenor, meramente interpretativa, e que as limitações ao direito de crédito contidas em lei, decreto ou portaria não podem restringir a seletividade e a não-cumulatividade, que são características conferidas constitucionalmente ao IPI.

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Ribeirão Preto – SP manteve o indeferimento, sob o mesmo argumento de que o benefício instituído pelo art. 11 da Lei nº 9.779/99 só alcança as aquisições de insumos efetuadas a partir de 1º/01/1999, não se aplicando, em qualquer caso, aos insumos utilizados na fabricação de produtos não-tributados.

No recurso voluntário, a empresa requer a reforma da decisão recorrida, para o fim de reconhecer o seu direito ao ressarcimento pleiteado, repisando seus argumentos de defesa e defendendo o direito à aplicação, no ressarcimento, de juros calculados com base na taxa Selic.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 5/16/2006

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13836.000016/2001-21
Recurso nº : 131.235
Acórdão nº : 202-16.983

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO ZOMER

O recurso é tempestivo e cumpre os requisitos legais para ser admitido, pelo que dele tomo conhecimento.

O IPI, previsto no inciso IV do art. 153 da Constituição de 1988, tem suas principais características dispostas no § 3º, I e II, desse artigo, nos seguintes termos:

"Art. 153. [...]

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;"

Além de seletivo e não-cumulativo, o IPI é um imposto indireto. O "contribuinte de direito" (industrial ou equiparado) recolhe o tributo, mas repassa o respectivo encargo financeiro para o "contribuinte de fato" (adquirente, que pode ser outro industrial, um atacadista, varejista ou o próprio consumidor final).

Como tributo indireto, o IPI compõe o preço dos produtos comercializados, de forma que quem adquire uma mercadoria, seja rico ou pobre, paga o mesmo valor. A este fenômeno dá-se o nome de regressividade¹. Para amenizar o efeito desta característica do IPI, o legislador utiliza certas técnicas de tributação, como não-incidências, isenções, imunidades, e ainda, a graduação das alíquotas de incidência em razão da natureza e destinação dos produtos ou mercadorias.² Ao fazer isto, o legislador está se utilizando da função extrafiscal do IPI, que advém do fato de ele ser um tributo seletivo em função da essencialidade do produto.

Ives Gandra Martins afirma que a seletividade para o IPI tem a mesma função que a progressividade para o IR, ou seja, os dois princípios objetivam tornar a carga tributária menos regressiva.³ A essencialidade de um produto, portanto, refere-se a um juízo de valor a ser feito pelo legislador. Cabe a este, e não ao intérprete, decidir a respeito da essencialidade do produto e fixar a alíquota que entenda adequada.

Roque Antonio Carrazza, a seu turno, entende que a seletividade tem por escopo favorecer os consumidores finais, que são os que, de fato, suportam a carga econômica do IPI.⁴

¹ Diz-se que um tributo é regressivo quando a sua onerosidade relativa cresce na razão inversa do crescimento da renda do contribuinte. Luciano Amaro dá o seguinte exemplo para demonstrar o funcionamento dos impostos regressivos: "Suponha-se que o indivíduo "A" pague (como contribuinte de direito ou de fato) 10 de imposto ao adquirir o produto X, e tenha uma renda de 1.000; o imposto representa 1% de sua renda. Se esta subisse para 2.000, aquele imposto passaria a significar 0,5% da renda, e, se a renda caísse para 500, o tributo corresponderia a 2%. Assim, esse imposto é regressivo, pois, quanto menor a renda, maior é o ônus relativo". (*Direito Tributário Brasileiro*. 7 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 89).

² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 15 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 159.

³ BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*, v. 6 t. 1. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 295.

⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19 ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 87.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 5 16 2006

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13836.000016/2001-21
Recurso nº : 131.235
Acórdão nº : 202-16.983

Cleuzal Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Afora o princípio da seletividade, o legislador constitucional submeteu o IPI ao princípio da não-cumulatividade, que prescreve, conforme expressão do inciso II do § 3º do art. 153, que na sua cobrança deve descontar-se do que for devido em cada operação o montante cobrado nas anteriores.

Segundo Ivan César Moretti, o princípio da não-cumulatividade foi instituído para coibir o “efeito cascata” e para dar guarida ao princípio constitucional da seletividade.⁵

É claro que a não-cumulatividade tem a finalidade de evitar a tributação excessiva do IPI sobre o processo produtivo, ou seja, visa impedir a superposição do mesmo imposto nas diversas etapas, o que faria com que fosse pago mais de uma vez sobre a mesma parcela da base de cálculo, onerando a produção e, conseqüentemente, o produto final. Mas nem por isso é correto afirmar que a Constituição estabeleceu que o IPI seja cobrado somente sobre o valor agregado em cada fase do processo industrial.

O Código Tributário Nacional - CTN, ao tratar da não-cumulatividade do IPI, assim dispôs no art. 49:

“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, para atender ao princípio da não-cumulatividade nos moldes exigidos pela CF e pelo CTN, instituiu o sistema de crédito fiscal, conforme disposto no art. 81 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI/82 (Decreto nº 87.981/82)), *verbis*:⁶

“Art. 81. A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 49).

§ 1º O direito ao crédito é também atribuído para anular o débito do imposto referente a produtos saídos do estabelecimento e a este devolvidos ou retornados.

§ 2º Regem-se, também, pelo sistema de crédito os valores escriturados a título de incentivo, bem assim os resultantes das situações indicadas no art. 96.”

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 foi cobrado relativamente aos produtos nele entrados (na operação anterior). O princípio da não-cumulatividade, como definido constitucionalmente, aplica-se aos casos em que haja débitos para serem compensados com os créditos.

⁵ MORETTI, Ivan Cesar. Crédito do IPI na aquisição de insumos de (e pelas) empresas inscritas no simples. inconstitucionalidades do novo RIPI/2002. *Jus Navigandi*, Teresina, a. 8, n. 124, 6 nov. 2003. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br>>. Acesso em: 25 mar. 2004.

⁶ A partir de 25/06/98, com a entrada em vigor do novo regulamento do IPI (Decreto nº 2.637/98), a não-cumulatividade passou a ser tratada no art. 146. Atualmente vigora o RIPI aprovado pelo Decreto nº 4.544/2002, no qual o assunto é tratado no art. 163.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 5/16/2006

2º CC-MF
FL

Processo nº : 13836.000016/2001-21
Recurso nº : 131.235
Acórdão nº : 202-16.983

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Essa é a regra trazida pelo art. 25 da Lei nº 4.502/64⁷, reproduzida no art. 82, inciso I, do RIPI/82, a seguir transcrito:

"Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, 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; [...]"(negritei)

Embora a sistemática de crédito-débito, implantada pela legislação para operacionalizar o princípio constitucional da não-cumulatividade, oriente a escrituração de todo o IPI pago na aquisição de insumos utilizados na industrialização, nem todo este imposto poderá ser mantido no livro de apuração, à vista do que dispõe o art. 100 do RIPI/82, que corresponde ao art. 174 do RIPI/98, abaixo transcrito:

"Art. 100. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto:

I - relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, que tenham sido:

a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos isentos, não-tributados ou que tenham suas alíquotas reduzidas a zero, respeitadas as ressalvas admitidas; [...]"

As ressalvas de que trata a alínea "a" supra são previstas em lei, não decorrendo de mera interpretação do operador jurídico-tributário. Assim, a lei pode autorizar a manutenção e utilização desses créditos, como ocorre no caso dos insumos utilizados na fabricação dos produtos destinados à exportação. São os chamados "créditos incentivados" que, no dizer de Raymundo Clovis do Valle Cabral Mascarenhas, são concedidos a título de estímulos fiscais, sem nenhum vínculo com o princípio constitucional da não-cumulatividade.⁸

A regra geral prevista nos arts. 82 e 100 do RIPI/82, que exigia o estorno dos créditos relativos aos insumos empregados na fabricação de produtos isentos, não-tributados ou

⁷ *"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 e 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 saíam 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. (§ 3º com redação dada pela Lei nº 7.798, de 10/07/1989)."

⁸ MASCARENHAS, Raymundo Clovis do Valle Cabral. *Tudo sobre IPI. Imposto sobre Produtos Industrializados*. 4.ed. São Paulo: Aduaneiras, 2002, p. 219.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 5/10/2006

2º CC-MF
FI.

Processo nº : 13836.000016/2001-21
Recurso nº : 131.235
Acórdão nº : 202-16.983

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

tributados à alíquota zero, vigorou até a entrada em vigor 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 dessa lei, conforme disposto no seu art. 11,⁹ o legislador tributário entendeu que não mais prevaleceria o impedimento do crédito relativo aos insumos empregados na fabricação de produtos tributados à alíquota zero e isentos, mantida a vedação apenas para os insumos aplicados na industrialização de produtos não-tributados.

Diante do que até aqui foi exposto, conclui-se que, ao contrário do que alega a recorrente, estribada em diversas citações doutrinárias, a vedação de utilização dos créditos relativos aos produtos desonerados do imposto não constituía, até 31/12/1988, qualquer afronta ou restrição ao princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI. Este é entendimento expresso nas decisões do Segundo Conselho de Contribuintes, que têm afirmado, reiteradamente, que não existia previsão legal, antes do advento da Lei nº 9.779/99, para o creditamento do IPI relativo aos insumos utilizados em produtos saídos com isenção, alíquota zero ou não-tributados, como se pode conferir na ementa dos seguintes julgados:

"IPI. CRÉDITOS BÁSICOS. RESSARCIMENTO. 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." (Ac.201-78.072, de 10/11/2004).

"IPI. CRÉDITOS BÁSICOS. RESSARCIMENTO. O direito ao aproveitamento dos créditos de IPI, bem como do saldo credor decorrente 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. INCONSTITUCIONALIDADE. A autoridade administrativa é incompetente para manifestar-se acerca da inconstitucionalidade de leis e decretos. Recurso ao qual se nega provimento." (Ac. 202-16.126, de 27/01/2005).

"IPI. GLOSA DE CRÉDITOS BÁSICOS. A utilização de créditos básicos para compensação com o IPI devido depende da observância das regras de escrituração contidas na legislação fiscal. Os créditos relativos aos insumos aplicados em produtos tributados à alíquota zero somente podem ser aproveitados a partir da edição da Lei nº 9.779/99. Recurso negado." (Ac. 203-09.904, de 01/12/2004).

Na mesma linha de raciocínio, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça - STJ, ao julgar os Embargos de Divergência - ERESP nº 888/SP, em 12/12/1995, concluiu pela impossibilidade do creditamento do IPI pago nas aquisições de matérias-primas utilizadas em produtos isentos, nos seguintes termos:

"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

⁹ "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 arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal - SRF, do Ministério da Fazenda." (g/n)



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 5 16 2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13836.000016/2001-21
Recurso nº : 131.235
Acórdão nº : 202-16.983

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

da aquisição da matéria-prima.' A tese esposada no paradigma não prevalece ante a jurisprudência atual desta Corte."

A recorrente afirma que o entendimento de que o contribuinte poderia utilizar-se do crédito de IPI relativo à industrialização de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, independentemente de o produto estar relacionado em disposição legal que assegurasse tal direito, já predominava antes do advento do art. 11 da Lei nº 9.779/99, de modo que esse novo dispositivo legal veio apenas interpretar a Constituição, pelo que deve ser aplicado retroativamente, nos termos do inciso I do art. 106 do CTN.

Esta alegação não tem fundamento legal. A visão doutrinária não é sustentáculo para as decisões administrativas, que devem subsumir-se aos dispositivos legais vigentes. Neste passo, é de se reforçar que o direito posto à época dos créditos requeridos vedava expressamente o aproveitamento de créditos na situação aqui discutida, determinando a sua anulação, mediante estorno. Além disso, a decisão do STJ antes transcrita contraria frontalmente as razões de defesa da contribuinte.

Acresça-se que o saldo credor do IPI, decorrente da escrituração legalmente permitida pela sistemática de implementação do princípio constitucional da não-cumulatividade, antes do advento do art. 11 da Lei nº 9.779/99, só servia para ser abatido do que fosse devido pelos produtos saídos do estabelecimento, no mesmo período, permitida a transferência do saldo remanescente para os períodos seguintes. Portanto, na sistemática anterior, não havendo débito, também não havia o correspondente crédito.

Quanto ao pleito de que o ressarcimento seja acrescido da taxa de juros Selic, entendo-o prejudicado, em face da falência do direito no mérito.

Ante o exposto, **nego provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 28 de março de 2006.


ANTONIO ZOMER