



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

2.º	PUBL. TADO NO D. O. U.
C	De 16/03/07
C	Rubrica

Processo nº : 13836.000017/2001-75  
Recurso nº : 131.234  
Acórdão nº : 202-16.982

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

*Cleuza 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*  
Antonio Carlos Atulim  
Presidente

*Antonio Zomer*  
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.

1



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 : 13836.000017/2001-75  
Recurso nº : 131.234  
Acórdão nº : 202-16.982

*Cleuza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

Recorrente : LINDOIANO FONTES RADIOATIVAS LTDA.

### RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos básicos de IPI (fls. 01/04), relativo ao ano de 1997, no valor de R\$ 638.383,97, incluídos juros Selic, apresentado em 11/01/2001, com fundamento no art. 11 da Lei nº 9.779/99.

A DRF em Jurdiaí – SP indeferiu o ressarcimento, conforme despacho de fl. 124, 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.



Processo nº : 13836.000017/2001-75  
Recurso nº : 131.234  
Acórdão nº : 202-16.982

*Cleuzo Takafuji*  
Secretária de 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 regressividade<sup>1</sup>. 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.<sup>2</sup> 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.<sup>3</sup> 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.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> 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).

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

<sup>3</sup> 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.

<sup>4</sup> 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.

*Cleúza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13836.000017/2001-75  
Recurso nº : 131.234  
Acórdão nº : 202-16.982

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.<sup>5</sup>

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*:<sup>6</sup>

*“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.

<sup>5</sup> 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.

<sup>6</sup> 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 12006

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13836.000017/2001-75  
Recurso nº : 131.234  
Acórdão nº : 202-16.982

*Cleuza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

Essa é a regra trazida pelo art. 25 da Lei nº 4.502/64<sup>7</sup>, 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.<sup>8</sup>

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

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

<sup>8</sup> 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 5/16/2006

2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13836.000017/2001-75  
Recurso nº : 131.234  
Acórdão nº : 202-16.982

*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,<sup>9</sup> 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 - ERESF 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*

<sup>9</sup> "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 5/6/2006

2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13836.000017/2001-75  
Recurso nº : 131.234  
Acórdão nº : 202-16.982

Cleuza 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