



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 15/09/2003
Rubrica [Assinatura]

415
2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13839.002823/99-63

Recurso nº : 119.322

Acórdão nº : 202-14.239

Recorrente : S/A FABRIL SCAVONE

Recorrida : DRJ em Campinas - SP

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 do 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.

Recurso ao qual se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
S/A FABRIL SCAVONE.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencido o Conselheiro Eduardo da Rocha Schmidt.

Sala das Sessões, em 19 de setembro de 2002

Henrique Pinheiro Torres
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Adolfo Montelo, Raimar da Silva Aguiar, Ana Neyle Olímpio Holanda, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e Adriene Maria de Miranda (Suplente).

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Gustavo Kelly Alencar.

cl/ovrs



Processo nº : 13839.002823/99-63

Recurso nº : 119.322

Acórdão nº : 202-14.239

Recorrente : S/A FABRIL SCAVONE

RELATÓRIO

A empresa acima identificada, nos autos qualificada, apresentou à Agência da Receita Federal em Jundiaí/SP pedido de ressarcimento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, no valor de R\$ 92.170,40 correspondente ao período de 01/01/96 a 31/12/96, com fundamento no disposto na Lei nº 9.779/99 e na IN SRF nº 21/97, fl. 01.

Conforme Despacho Decisório nº 37/2001, fl. 29, o Delegado da Receita Federal em Jundiaí - SP indeferiu o ressarcimento pleiteado. Informa o Delegado que o artigo 4º da Instrução Normativa RF nº 33/99 determina que 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. E que em diligência fiscal junto ao estabelecimento, fl. 28, apurou-se que o pedido de ressarcimento de crédito de IPI refere-se a períodos anteriores a 1999.

Inconformada, a contribuinte S/A Fabril Scavone apresentou a tempestiva manifestação de inconformidade de fls. 32/43, alegando em síntese que a Instrução Normativa SRF nº 033, de 04 de março de 1999, estabeleceu restrição que não está contemplada na Lei nº 9.779/99, reforçando esta defesa com diversos entendimentos de doutrina.

O Delegado da Receita Federal de Julgamento em Campinas - SP negou o pedido de ressarcimento do IPI, ementando, assim, sua decisão, fl. 46:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de Apuração: 01/01/1996 a 31/12/1996

Ementa: RESSARCIMENTO – CRÉDITOS BÁSICOS – LEI N° 9.779/99.

Incabível o ressarcimento de créditos básicos do IPI relativo ao período em referência, com base nas condições estabelecidas no artigo 11 da Lei nº 9.779, de 1999, tendo em vista que o direito ao aproveitamento ali previsto alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial, ou equiparados, a partir de primeiro de janeiro de 1999."

Em tempo hábil, a interessada interpôs Recurso Voluntário ao Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 52/68), onde repisa os argumentos centrais de sua impugnação.

É o relatório.



Processo nº : 13839.002823/99-63

Recurso nº : 119.322

Acórdão nº : 202-14.239

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Versa a presente lide sobre pedido de ressarcimento do saldo credor do IPI, referente ao imposto pago nas aquisições de insumos destinados a emprego na fabricação de produtos tributados à alíquota zero, em períodos anteriores a janeiro de 1999.

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.

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 CTN 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.



Processo nº : 13839.002823/99-63
Recurso nº : 119.322
Acórdão nº : 202-14.239

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); ou seja, se houver débito do imposto na saída dos produtos do estabelecimento contribuinte, necessariamente haverá crédito do IPI pago nas aquisições de insumos empregados nos produtos tributados saídos do estabelecimento industrial ou equiparado.

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, consequentemente, não se poderia utilizar os créditos básicos referentes aos insumos, vez não existir imposto a ser compensado. Ora, não havendo débito na saída dos produtos do estabelecimento contribuinte, não há o que ser compensado; portanto, não se pode falar em créditos na entrada, pois 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 o 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. Não se alegue que o dispositivo acima vai de encontro ao princípio da



Processo nº : 13839.002823/99-63
Recurso nº : 119.322
Acórdão nº : 202-14.239

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), até porque o texto constitucional garante a compensação do imposto devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Como nas operações com produtos sujeitos à alíquota zero não há imposto devido, obviamente não existe imposto a ser compensado e, portanto, não há falar-se em créditos, tampouco em não-cumulatividade. 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.

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.

Por outro lado, não se deve confundir isenção com tarifas neutras (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 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,



Processo nº : 13839.002823/99-63

Recurso nº : 119.322

Acórdão nº : 202-14.239

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 Otávio 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.

A 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 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 eminentíssimo 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.

//



Processo nº : 13839.002823/99-63

Recurso nº : 119.322

Acórdão nº : 202-14.239

Se a isenção equivale à exclusão do crédito fiscal (CTN, art. 97, VI), o seu pressuposto infastável 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 minguá 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 consequência, 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



Processo nº : 13839.002823/99-63
Recurso nº : 119.322
Acórdão nº : 202-14.239

administrador a fazê-lo. Na tarifa zero frustra-se a quantificação aritmética da incidência e nada vem à tona para ser excluído.' (fl. 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 nº 90.186, trazido a confronto, a matéria em exame versa 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 eminentíssimo 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.

Dianete 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, é 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.

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

N



Processo nº : 13839.002823/99-63

Recurso nº : 119.322

Acórdão nº : 202-14.239

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.

Por outro lado, com o devido respeito àqueles que pensam diferente, entendo serem totalmente improcedentes os argumentos de que o artigo 11 da lei suso mencionada teria natureza declaratória, pois o § 3º do art. 25 da Lei nº 4.502/1964, com a redação dada pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 1.136/1970, modificado pelo art. 12 da Lei nº 7.798/1989, previa expressamente a anulação de créditos referentes a insumos empregados em produtos não tributados (NT) isentos ou tributados à alíquota zero. Ora, se a legislação pretérita dispunha de forma diversa, isto é, vedava a utilização de créditos referentes a insumos empregados em produtos desonerados do imposto, não há como entender que a lei nova que mudou diametralmente a regra então vigente, tem natureza declaratória.

Por outro lado, é oportuno esclarecer 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.

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

Sala das Sessões, em 19 de setembro de 2002

HENRIQUE PINHEIRO TORRES