



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Publicado no Diário Oficial da União  
de 11 / 07 / 2003  
Rubrica

85  
2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13855.000619/99-91  
Recurso nº : 118.026  
Acórdão nº : 202-14.312

Recorrente : COOPERATIVA NACIONAL AGRO INDUSTRIAL - COONAI  
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - 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 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. Também não há permissão legal para aproveitamento de créditos referentes à aquisição de insumos utilizados na fabricação de produtos não tributados (NT na TIPI). Outrossim, é inadmissível o creditamento referente a aquisições de insumos que não integrem o produto final ou que não tenham sido consumidos diretamente na fabricação deste.  
**Recurso ao qual se nega provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**COOPERATIVA NACIONAL AGRO INDUSTRIAL - COONAI.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 05 de novembro de 2002

  
Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

  
Ana Neyle Olímpio Holanda  
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Eduardo da Rocha Schmidt, Adolfo Montelo, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Iao/cf/ja



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13855.000619/99-91

Recurso nº : 118.026

Acórdão nº : 202-14.312

Recorrente : COOPERATIVA NACIONAL AGRO INDUSTRIAL - COONAI.

## RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adotamos o relatório da decisão recorrida, que passamos a transcrever:

*"A interessada em epígrafe apresentou pedido de ressarcimento do imposto sobre produtos industrializados (IPI) no valor de R\$18.654,53, referente ao período de apuração de 1994 a 1998, com base na utilização de insumos tributados à alíquota zero, nos termos da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, e da Instrução Normativa (IN) SRF nº 21, de 10 de março de 1997.*

*A DRF/Franca indeferiu o pleito, com base na Instrução Normativa (IN) SRF nº 33, de 4 de março de 1999, art. 4º, entendendo que o ressarcimento de tais créditos alcançaria, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial a partir de 1º de janeiro de 1999, conforme despacho decisório de fls. 28/30.*

*O interessado apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 33/36, alegando, em síntese, o seguinte:*

- 1. Teria a recorrente o direito a se creditar, pois, com base em sua interpretação do princípio da não-cumultividade, pela natureza declaratória da Lei nº 9.779, de 1999, art. 11 que explicitou uma situação jurídica que já existia, qual seja o direito de creditar-se dos insumos empregados na saída de produtos industrializados sujeitos à alíquota zero ou até isentos, valendo dizer que o citado artigo legal não determinou um termo inicial para o cômputo de tais créditos.*
- 2. Assim, se a lei não restringe, não poderia uma instrução normativa estabelecer autonomamente tal restrição, extravasando do seu âmbito de validade e vulnerando a Constituição. 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.*
- 3. Encerrou na esperança de que seu direito ao crédito do IPI, com os devidos acréscimos legais, seja integralmente reconhecido."*



**Processo nº :** 13855.000619/99-91  
**Recurso nº :** 118.026  
**Acórdão nº :** 202-14.312

A autoridade recorrida não acatou os argumentos de defesa apresentados, manifestando-se pelo indeferimento do pedido de ressarcimento, resumindo o seu entendimento nos termos da ementa a seguir transcrita:

*“Ementa: IPI. RESSARCIMENTO.*

*O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas na Lei nº 9.779, de 1999, art. 11, dos créditos do IPI decorrentes da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagens, aplicados na industrialização de produtos 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 tenham sido utilizados na industrialização.*

*SOLICITAÇÃO INDEFERIDA”.*

Irresignada com a decisão singular, a interessada, tempestivamente, interpôs recurso voluntário, onde empreende um escorço das ocorrências do processo e afirma que a decisão *a quo* merece reparos, argumentando que:

- não observa o princípio constitucional da não-cumulatividade, pois que restringe que o crédito gerado em uma operação seja compensado com o montante devido nas operações seguintes, não havendo previsão constitucional para tal;

- decisão exarada pela Superintendência da Receita Federal da 3ª Região Fiscal, cuja ementa transcreve, confirma que o saldo credor do IPI, apurado nos termos da legislação em vigor, decorrente do imposto pago na aquisição de insumos adquiridos para emprego na industrialização de produtos de modo geral, ainda que imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, pode ser objeto de ressarcimento ou utilizado na compensação de tributos e contribuições administrados pela SRF; e

- em observância ao princípio da hierarquia das leis, não pode uma instrução normativa suplantar preceitos de ordem constitucional.

Ao final, requer que seja provido o recurso, com o deferimento do seu pedido.

É o relatório.



Processo nº : 13855.000619/99-91  
Recurso nº : 118.026  
Acórdão nº : 202-14.312

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

O recurso obedece aos requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

O objeto da presente controvérsia é o pedido de ressarcimento de saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, referente ao tributo pago nas aquisições de insumos (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) destinados a emprego na fabricação de produtos tributados à alíquota zero, no período de 1994 a 1998.

Por força do princípio da não-cumulatividade, inserto no artigo 153, § 3º, II, da Constituição Federal, o cálculo da importância a recolher, a título de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, dá-se com o confronto entre o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada período de apuração, com o montante do imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, adquiridos ou recebidos para emprego na industrialização e no acondicionamento dos produtos tributados, no mesmo período.

Se de tal operação resultar uma diferença a menor, haverá um crédito em favor do contribuinte, que poderá ser compensado nos períodos seguintes, ou seja, se o imposto pago em operações consideradas no processo de industrialização não esgotar o total do qual poderia ser deduzido, o saldo desse total será creditado, transferindo-se para os períodos seguintes, quantos bastem para absorvê-lo.

Em conformidade com o mandamento constitucional, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 49 e parágrafo único, veicula as diretrizes do princípio da não-cumulatividade e remete à lei a forma dessa implementação:

*“Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.*

*Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.”*

O legislador ordinário, consoante essas diretrizes, criou o sistema de créditos que, regra geral, confere ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto **cobrado** nas operações anteriores 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. Essa é a regra trazida pelo artigo 25 da Lei nº 4.502/64, reproduzida pelo



Processo nº : 13855.000619/99-91  
Recurso nº : 118.026  
Acórdão nº : 202-14.312

artigo 82, I, do RIPI/82, e, posteriormente, pelo artigo 147, I, do RIPI/98, c/c o artigo 174, I, 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”.* (grifos nossos)

Veja-se que o texto legal é taxativo em não abranger 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.

Impende observar que o direito ao crédito do tributo, relativo aos insumos adquiridos, em atenção ao princípio da não-cumulatividade, 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.

O ditame constitucional garante a compensação do imposto devido em cada operação, como nas operações com produtos não tributados (NT) ou sujeitos à alíquota neutra (zero) não há tributo devido, obviamente não existe imposto a ser compensado e, portanto, não há falar-se em créditos, tampouco em não-cumulatividade.

Todavia, com o advento da Lei 9.779/99, em seu artigo 11, foi admitido o direito ao aproveitamento do saldo credor do IPI, decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem aplicados na industrialização de produtos não tributados (NT), mas tão-somente aos tributados embora isentos ou de alíquota zero, *in litteris*:

*“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.”* (grifos nossos)

Na esteira desse entendimento, a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa (IN) SRF nº 33, de 04 de março de 1999, cujo artigo 4º 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 imunes,



Processo nº : 13855.000619/99-91  
Recurso nº : 118.026  
Acórdão nº : 202-14.312

isentos ou tributados à **alíquota zero**, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos a partir de 1º de janeiro de 1999, *verbis*:

*“Art. 4º O direito ao aproveitamento nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, ao saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999. (grifos nossos)*

Destaque-se que a citada instrução normativa, indo mais além que a lei, permitiu o aproveitamento dos créditos referentes a insumos utilizados na fabricação de produtos imunes, o que não foi estendido ao aproveitamento do saldo credor nos casos de produtos não tributados (NT).

Diante destas considerações, é forçoso reconhecer-se que somente a partir de 1º/01/1999, com a entrada em vigor da Lei nº 9.779, 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, isentos ou tributados à **alíquota zero**.

De outro modo, não poderia, pois, retrotrair a Lei 9.779/99 para alcançar os créditos de IPI referentes a períodos de apuração anteriores a 1999, o que configurar-se-ia um confronto ao 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.

Diante do exposto, entendo não haver para a reclamante o direito aos créditos do imposto pago na aquisição dos produtos tributados à alíquota zero no período de 1994 a 1998, por não existir norma legal que albergue a sua pretensão, pelo que voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 05 de novembro de 2002

*Ana Neyle Olímpio Holanda*  
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA