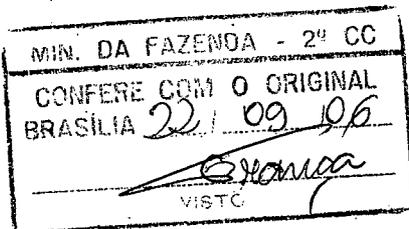
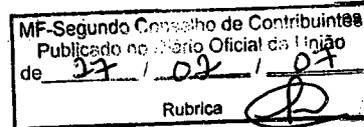




Processo nº : 13900.000481/2002-21  
Recurso nº : 135.217  
Acórdão nº : 204-01.603  
  
Recorrente : FADEMAC S/A  
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto – SP



**IPI. CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DESONERADAS DO IMPOSTO. RESSARCIMENTO DE SALDO CREDOR.** O Princípio da não-cumulatividade do IPI é implementado pelo sistema de compensação do débito ocorrido na saída de produtos do estabelecimento do contribuinte com o crédito relativo ao imposto que fora cobrado na operação anterior referente à entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Não havendo exação de IPI nas aquisições desses insumos, por serem eles tributados à alíquota zero, ou não estarem dentro do campo de incidência do imposto, não há valor algum a ser creditado. É vedada a utilização do saldo credor do IPI, acumulado trimestralmente, na forma de ressarcimento, no que tange às aquisições de insumos que entraram no estabelecimento da reclamante em períodos anteriores a 29 de dezembro de 1998. Somente para os trimestres civis iniciados posteriormente a essa data é que o saldo credor acumulado poderá ser objeto de ressarcimento.

**Recurso negado.**

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

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencida a Conselheira Adriene Maria de Miranda. Os Conselheiros Flávio de Sá Munhoz, Rodrigo Bernardes de Carvalho e Leonardo Siade Manzan votaram pelas conclusões.

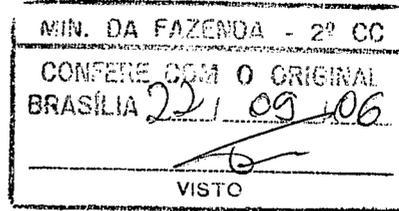
Sala das Sessões, em 21 de agosto de 2006.

Henrique Pinheiro Torres  
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Nayra Bastos Manatta, Júlio César Alves Ramos.



Processo nº : 13900.000481/2002-21  
Recurso nº : 135.217  
Acórdão nº : 204-01.603  
Recorrente : FADEMAC S/A



## RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adoto e transcrevo o Relatório da Delegacia da Receita Federal de Julgamento:

1. O interessado em epígrafe solicitou o ressarcimento, cumulado com pedido de compensação dos débitos que declarou, do saldo credor do IPI que seria decorrente da aplicação das alíquotas incidentes nos produtos fabricados sobre os insumos adquiridos com isenção, acrescido da taxa SELIC.
2. A autoridade competente, com base no parecer exarado pela Seção de Orientação e Análise Tributária, negou o ressarcimento pleiteado, bem como não homologou as compensações declaradas, em razão da inexistência de autorização legal, tanto para o aproveitamento de créditos fictos, como para atualizar ressarcimentos pela taxa SELIC.
3. Tempestivamente, o contribuinte apresentou sua manifestação de inconformidade alegando, em síntese, que, segundo seu entendimento sobre o alcance do princípio da não - cumulatividade, o qual estaria alicerçado pela jurisprudência e doutrina, seu pleito é legítimo, mormente pela retroatividade da Lei nº 9.779/99.
4. Encerrou solicitando que se anule o despacho denegatório e se defira o ressarcimento pleiteado, inclusive acrescido da variação da taxa SELIC, para que seja homologada a compensação declarada.

A turma recorrida indeferiu o pleito da interessada em acórdão assim ementado:

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/01/1998 a 31/03/1998*

*Ementa: CRÉDITOS. INSUMOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.*

*É inadmissível, por total ausência de previsão legal, a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos do imposto alusivos a insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, uma vez que inexistente montante do imposto cobrado na operação anterior.*

**IPI. RESSARCIMENTO.**

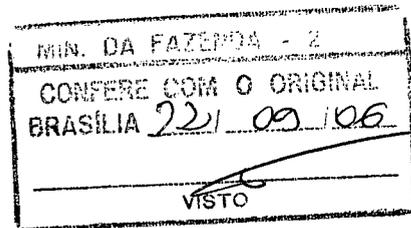
*O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779/1999 do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagens aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999 e que tenham sido utilizados na industrialização.*

**INCONSTITUCIONALIDADE.**

*Ministerio da Fazenda*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
FI.

Processo nº : 13900.000481/2002-21  
Recurso nº : 135.217  
Acórdão nº : 204-01.603

*A autoridade administrativa é incompetente para declarar a inconstitucionalidade da lei e dos atos infralegais.*

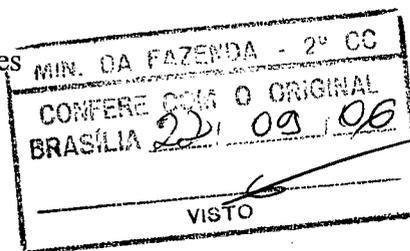
**CORREÇÃO MONETÁRIA.**

*Inexiste previsão legal para escriturar ou ressarcir créditos do IPI acrescidos de juros e/ou correção monetária.*

*Solicitação Indeferida*

Não conformada com a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, a contribuinte recorreu a este Conselho, para tanto, reedita, em síntese, os mesmos argumentos expendidos na manifestação de inconformidade.

É o relatório.



Processo nº : 13900.000481/2002-21  
Recurso nº : 135.217  
Acórdão nº : 204-01.603

VOTO DO CONSELHEIRO RELATOR  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

A teor do relatado, versa o presente processo sobre pedido de ressarcimento/compensação de saldo credor de IPI do primeiro trimestre de 1998, pertinente às aquisições de insumos isentos utilizados na fabricação de produtos tributados.

A solução da presente lide cinge-se, basicamente, em determinar se os estabelecimentos contribuintes de IPI têm direito ao ressarcimento de créditos desse tributo referente à aquisição de matéria-prima isenta. A controvérsia tem como "pano de fundo" a interpretação do princípio constitucional da não-cumulatividade do imposto.

A não-cumulatividade do IPI nada mais é do que o direito de os contribuintes abaterem 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 que lhe foi cobrado na aquisição dos insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) 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*

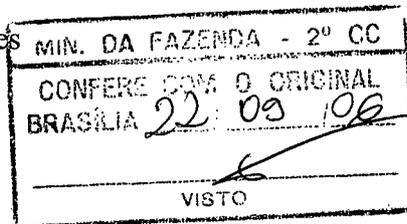
*II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;" (grifo não constante do original)*

Para atender à Constituição, o C.T.N. 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.*

*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



Processo nº : 13900.000481/2002-21  
Recurso nº : 135.217  
Acórdão nº : 204-01.603

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 aos 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, pois, 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). Todavia, até o advento da Lei nº 9.779/99, se os produtos fabricados saíssem não tributados (Produto NT), tributados à alíquota zero, ou gozando de isenção do imposto, como não haveria débito nas saídas, conseqüentemente, não se poderia utilizar os créditos básicos referentes aos insumos, vez não existir imposto a ser compensado. O princípio da não-cumulatividade só se justifica nos casos em que haja débitos e créditos a serem compensados mutuamente.

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 art. 174, Inc. I, alínea "a" do Decreto nº 2.637/1998, a seguir transcrito:

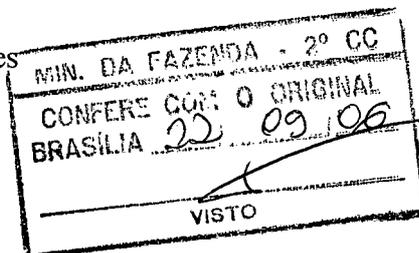
*Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:*

*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)*

De outro lado, a mesma sistemática vale para os casos em que as entradas foram desoneradas desse imposto, isto é, as aquisições das matérias-primas, dos produtos intermediários ou do material de embalagem não foram onerados pelo IPI, pois não há o que compensar, vez que o sujeito passivo não arcou com ônus algum.

Veja-se que esse dispositivo legal confere o direito do **imposto** (cobrado) relativo aos insumos utilizados em produtos tributados. A premissa básica da não cumulatividade do IPI reside justamente em se compensar o tributo pago na operação anterior com o devido na operação seguinte. O texto constitucional é taxativo em garantir a compensação do **imposto devido em cada operação com o montante cobrado na anterior**. Ora, se no caso em análise não houve a cobrança do tributo na operação de entrada da matéria-prima em virtude de isenção, não há falar-se em direito a crédito, tampouco em não-cumulatividade.

É de notar-se que a tributação do IPI, no que tange a não-cumulatividade, está centrada na sistemática conhecida como "imposto contra imposto" (imposto pago na entrada



Processo nº : 13900.000481/2002-21  
Recurso nº : 135.217  
Acórdão nº : 204-01.603

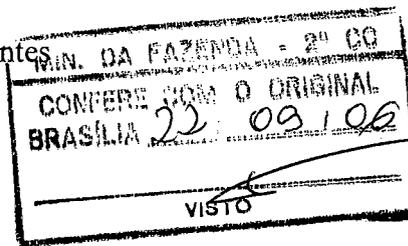
contra imposto devido a ser pago na saída) e não na denominada “base contra base”, (base de cálculo da entrada contra base de cálculo da saída) como pretende a reclamante.

Esta sistemática (base contra base), é adota, geralmente, em países nos quais a tributação dos produtos industrializados e de seus insumos são onerados pela mesma alíquota, o que, absolutamente, não é o caso do Brasil, onde as alíquotas variam de 0 a 330%.

Havendo coincidência de alíquotas em todo o processo produtivo, a utilização desse sistema de base contra base caracteriza a tributação sobre o valor agregado, pois em cada etapa do processo produtivo a exação fiscal corresponde exatamente a da parcela agregada. Assim, se a alíquota é de 5%, por exemplo, o sujeito passivo terá de recolher o valor correspondente à incidência desse percentual sobre o montante por ele agregado. Isso já não ocorre quando há diferenciação de alíquotas na cadeia produtiva, pois essa diferenciação descaracteriza, por completo, a chamada tributação do valor agregado, vez que a exação efetiva de cada etapa depende da oneração fiscal da antecedente, isto é, quanto maior for a exação do IPI incidente sobre os insumos menor será o ônus efetivo desse tributo sobre o produto deles resultantes. O inverso também é verdadeiro, havendo diferenciação de alíquotas nas várias fases do processo produtivo, quanto menor for a taxa sobre as entradas (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) maior será o ônus fiscal sobre as saídas (produto industrializado). Exemplificando: a fase “a” está sujeita a alíquota de 10% e nela foi agregado \$ 1.000,00. Havendo, portanto, uma exação efetiva de \$ 100,00. Na etapa seguinte, a alíquota é de 5%, e agregou-se, também, \$ 1.000,00. A tributação efetiva dessa fase é de 0%, pois, embora a alíquota do produto seja de 5%, o crédito da fase anterior vai compensar integralmente o valor da correspondente exação e o sujeito passivo não terá nada a recolher. De outro lado, se os produtos da fase “a” forem taxados em 5% e o da “b” em 10%, mantendo-se os valores do exemplo anterior, a tributação efetiva nesta fase, na realidade é de 15%, como mostrado a seguir. Fase “a”: valor agregado \$ 1.000,00, alíquota 5%, imposto calculado \$ 50,00, crédito \$ 0,00, imposto a recolher \$ 50,00. Fase “b”: valor agregado \$ 1.000, alíquota 10%, imposto calculado \$ 200,00, (\$ 2.000 x 10%), crédito \$ 50,00, imposto a recolher \$ 150,00. Tributação efetiva 15% sobre o valor agregado.

Como se pode ver do exemplo acima, o gravame fiscal efetivo em uma fase da cadeia produtiva é inverso ao da anterior. Por conseguinte, nessa sistemática de imposto contra imposto adotada no Brasil, se uma fase for completamente desonerada, em virtude de alíquota zero, de isenção ou de não tributação pelo IPI (produtos NT na TIPI), o gravame fiscal será deslocado integralmente para a fase seguinte.

Não se alegue que essa sistemática de imposto contra imposto vai de encontro ao princípio da não-cumulatividade, pois este não assegura a equalização da carga tributária ao longo da cadeia produtiva, tampouco confere o direito ao crédito relativo às entradas (operações anteriores) quando estas não são oneradas pelo tributo em virtude de alíquota neutra (zero), isenção ou não ser o produto tributado pelo IPI. Na verdade, o texto constitucional garante tão-somente o direito à compensação do imposto devido em cada operação **com o montante cobrado**



Processo nº : 13900.000481/2002-21  
Recurso nº : 135.217  
Acórdão nº : 204-01.603

nas anteriores, sem guardar qualquer proporção entre o exigido entre as diversas fases do processo produtivo.

Assim, com o devido respeito aos que entendem o contrário, o fato de insumos agraciados com isenção comporem a base de cálculo de um produto tributado à alíquota positiva não confere ao estabelecimento industrial o direito a crédito a eles referentes, como se onerados fossem.

Repise-se que a diferenciação generalizada de alíquotas do IPI adotada no Brasil gera a desproporção da carga tributária entre as várias cadeias do processo produtivo, hora se concentrando nos insumos hora se deslocando para o produto elaborado, e o princípio da não-cumulatividade não tem o escopo de anular essa desproporção, até porque a variação de alíquotas decorre de mandamento constitucional, a seletividade em função da essencialidade.

Desta forma, a impossibilidade de utilização de créditos relativos a esses produtos tributados não constitui, absolutamente, afronta ou restrição ao princípio da não-cumulatividade do IPI ou a qualquer outro dispositivo constitucional.

Por outro lado, ainda que houvesse direito ao creditamento do imposto, ainda assim, não haveria direito à restituição do saldo credor pretendido, vez que essa possibilidade somente passou a existir com o advento do art. 11 da Lei nº 9.779/1999, para saldo acumulado, trimestralmente, a partir de 1º de janeiro de 1999.

Até o advento da Medida Provisória nº 1.788, de 29 de dezembro de 1998, convertida na Lei nº 9.779 de 19 de janeiro de 1999, a sistemática de aproveitamento de créditos dava-se, nos termos do artigo 49, *caput* e parágrafo único, do CTN, reproduzidos no artigo 103, *caput* e § 1º, do RIPI/1982, e, posteriormente, no artigo 178, *caput* e § 1º, do RIPI/1998, que abaixo se transcreve.

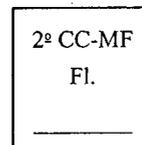
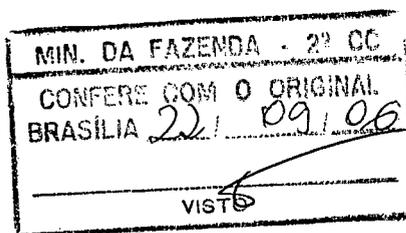
*Art. 178. Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos (Constituição, art. 153, § 3º, inciso II, e Lei n.º 5.172, de 1966, art. 49).*

*§ 1º Quando, do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, resultar saldo credor, será este transferido para o período seguinte (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49, parágrafo único).*

Como se pode notar, até a edição da citada Medida Provisória, a única forma de aproveitamento dos créditos básicos do IPI era a compensação com débito do imposto. Todavia, em muitos casos, há um descompasso entre os créditos e os débitos, de tal sorte, que em alguns períodos, o estabelecimento terá muito mais créditos do que débitos e vice versa. Para melhor equalizar o aproveitamento dos créditos do imposto, o legislador criou a sistemática da transferência do saldo credor de um período para outro, de modo que o crédito não compensado em um decêndio pudesse ser aproveitado no seguinte, se neste também não houvesse débito para fazer a compensação, transferia-se o crédito para o período seguinte e assim sucessivamente. //



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13900.000481/2002-21  
Recurso nº : 135.217  
Acórdão nº : 204-01.603

Essa forma de utilização dos créditos básicos do IPI vigeu até 29 de dezembro de 1998, quando então passou a vigorar a norma trazida pela Medida Provisória nº 1.788, de 29/12/1998, que facultou aos estabelecimentos contribuintes compensarem com outros tributos ou requererem o ressarcimento em espécie o saldo credor do IPI acumulado em cada trimestre-calendário.

Para saber se essa nova sistemática aplica-se aos créditos básicos de IPI referentes ao imposto pago nas aquisições de insumos entrados no estabelecimento industrial antes de 29 de dezembro de 1998, faz-se necessário analisar o início da vigência e da eficácia da dessa Medida Provisória.

As medidas provisórias, nos termos do artigo 62 da Constituição Federal de 1988, podem ser editadas pelo Presidente da República, com força de lei, devendo ser submetidas de imediato ao Congresso Nacional que, no prazo de sessenta dias, prorrogável por igual período, deve apreciá-la. Se neste prazo não forem convertidas em lei perdem sua eficácia desde da edição. Regra geral, as medidas provisórias têm vigência a partir de sua publicação, mas nada impede disposição em contrário. A ora em análise, não inovou, teve vigência com sua publicação, conforme dispôs expressamente o seu artigo 21. De outro lado, em não havendo disposição expressa em contrário, nos termos do artigo 6º, *caput*, da lei de Introdução ao Código Civil, com a redação dada pela Lei nº 3.238/1957, sua eficácia é imediata. Resta ainda verificar seu alcance temporal

É cediço que as normas legais dependendo de sua natureza espraem seus efeitos no tempo de formas distintas. As normas versando sobre direito material só podem ser aplicadas a fatos jurídicos posteriores a sua vigência, enquanto as de direito processual regem os processos a iniciar e, também, os pendentes. Já as normas meramente interpretativas e as de natureza penal que estabeleçam penas mais brandas podem ser aplicadas inclusive a fatos pretéritos.

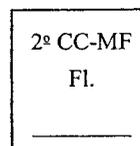
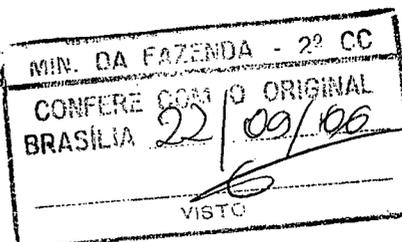
A norma de utilização do crédito de IPI e que faculta aos contribuintes desse imposto requererem o ressarcimento do saldo acumulado trimestralmente é de natureza meramente material, com isso, só regula os fatos posteriores a sua vigência, isto é, só regula os créditos referentes aos insumos entrados no estabelecimento a partir de sua entrada em vigor, e, por conseguinte, só alcança o saldo credor acumulado no trimestre civil que se iniciou a partir de sua vigência, ou seja, que se iniciou em 1º de janeiro de 1999. Os créditos referentes aos produtos entrados no estabelecimento até a publicação da Medida Provisória nº 1.788, de 29/12/1998, eram regidos pela legislação anterior, que não admitia o ressarcimento em espécie, nem a compensação com outros tributos. De outro modo não poderia ser, pois estar-se-ia ferindo de morte 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.

<sup>1</sup> Antes da Emenda Constitucional nº 32, de 11/09/2001, o prazo para conversão das medidas provisórias era de apenas trinta dias. Todavia, o Presidente podia reeditá-las inúmeras vezes.

<sup>2</sup> artigo 49, *caput* e parágrafo único, do CTN, reproduzidos no artigo 103, *caput* e § 1º, do RIPI/1982, e, posteriormente, no artigo 178, *caput* e § 1º, do RIPI/1998.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13900.000481/2002-21  
Recurso nº : 135.217  
Acórdão nº : 204-01.603

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.

Daí, ser forçoso reconhecer-se que somente a partir de 29/12/1998, com a entrada em vigor da Medida Provisória nº 1.788/1998, posteriormente convertida na Lei nº 9.779, de 1999, foi admitida a possibilidade de ressarcimento do saldo credor do IPI - **acumulado em cada trimestre civil iniciado a partir da vigência dessa Medida Provisória.**

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 ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999. (Destaquei)*

Esclareça-se que a apreciação de matéria versando sobre constitucionalidade de leis ou ilegalidade de atos infralegais, 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.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 21 de agosto de 2006.

HENRIQUE PINHEIRO TORRES