



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13973.000357/2003-93  
Recurso nº : 136.979  
Acórdão nº : 201-80.207

Recorrente : INDÚSTRIA DE MÁQUINAS KREIS LTDA.  
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 05, 09, 07  
Sávio Augusto Barbosa  
Mat.: Sispes 91745

2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

MF-Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 13, 09, 07  
Rubrica

### IPI. CRÉDITOS BÁSICOS.

No regime jurídico dos créditos de IPI inexistiu 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.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INDÚSTRIA DE MÁQUINAS KREIS LTDA.

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

Sala das Sessões, em 29 de março de 2007.

*Josefa Maria Coelho Marques*  
Josefa Maria Coelho Marques  
Presidente

*Gilberto Furjão Barreto*  
Gilberto Furjão Barreto  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva, Fabíola Cassiano Keramidas, Maurício Taveira e Silva, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça e José Adão Vitorino de Moraes (Suplente).

Ausente o Conselheiro Roberto Velloso (Suplente convocado).

1



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 05, 09, 07
SSB Sílvia Regina Barbosa Mat: SIAPE 91745

2º CC-MF Fl. _____
--------------------------

Processo nº : 13973.000357/2003-93  
Recurso nº : 136.979  
Acórdão nº : 201-80.207

Recorrente : INDÚSTRIA DE MÁQUINAS KREIS LTDA.

## RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos de IPI (fl. 01), protocolado em 27/05/2003, sobre aquisição de insumos imunes, isentos, não tributados e tributados à alíquota zero, referente ao período de janeiro de 1994 a dezembro de 1998, no valor total de R\$ 815.167,18 (R\$ 341.854,61 de principal e R\$ 473.312,57 de correção monetária, totalizando R\$ 815.167,18).

Despacho Decisório exarado em 11/12/2003 pela Delegacia da Receita Federal em Joinville - SC (fls. 180/183) indeferiu a solicitação da contribuinte.

Cientificada em 07/01/2004 e não se conformando com o indeferimento de seu pedido, a contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade em 30/01/2004, às fls. 185/207, na qual pediu, em síntese, que fosse aceito o seu pedido de ressarcimento de créditos de IPI sobre aquisição de insumos imunes, isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero de IPI, que o referido crédito não estaria decaído ou prescrito, pedindo ainda pela atualização do crédito pela taxa Selic e a homologação das compensações por ela efetuadas. Citou jurisprudência para respaldar seus argumentos.

A 5ª Turma da DRJ em Porto Alegre - RS indeferiu a solicitação da recorrente, através do Acórdão exarado em 22/09/2006 (fls. 209/213), que restou assim ementado:

"(...)

*AQUISIÇÕES ISENTAS, NÃO TRIBUTADAS OU TRIBUTADAS À ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. Por falta de previsão na legislação de regência do IPI, inexistente possibilidade de creditamento referente a aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem em operações isentas, não tributadas ou tributadas à alíquota zero.*

*Solicitação Indeferida".*

Cientificada do Acórdão em 16/10/2006 a contribuinte apresentou recurso voluntário em 26/10/2006 (fls. 215/234), onde repisa os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade, pugnando, em síntese:

- (i) pela ausência de decadência ou prescrição dos créditos pleiteados;
- (ii) pela possibilidade de creditamento sobre os referidos insumos, em homenagem ao princípio da não-cumulatividade, trazendo diversos julgados do STF e do TRF da 4ª Região que respaldam esse entendimento;
- (iii) pela possibilidade de aplicação de atualização monetária pela Selic dos créditos ora pleiteados; e
- (iv) pela manutenção das compensações realizadas, com fulcro no art. 151, III, do CTN, haja vista que, embora tenham sido indeferidos os pedidos suscitados pelas instâncias *a quo*, enquanto não resolvida definitivamente a questão ora em debate no processo, devem ser mantidas as compensações realizadas.

401



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 05 / 09 / 07  
*SSB*  
Sílvia *SSB* Barbosa  
Mat.: Sisepe 91745

2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

Processo nº : 13973.000357/2003-93  
Recurso nº : 136.979  
Acórdão nº : 201-80.207

Citou jurisprudência para respaldar seus argumentos.

É o relatório.

*SSB*

8



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13973.000357/2003-93  
Recurso nº : 136.979  
Acórdão nº : 201-80.207

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 05/09/07 Silvio Barbosa Mat. Siga 91745
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

2º CC-MF Fl. _____
--------------------------

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR GILENO GURJÃO BARRETO

O recurso é tempestivo e preenche os seus requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual passo a apreciá-lo.

No presente processo, vejo que se torna necessário analisar a situação dos créditos de IPI que são anteriores a janeiro de 1999, época em que entrou em vigor a Lei nº 9.779/99. Assim, o cerne desta questão reside na existência ou não do direito ao aproveitamento do saldo credor de IPI até 31/12/1998.

O art. 74 da Lei nº 9.430/96 estabelece que "O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão". (grifei)

Conforme se verifica na lei, o pressuposto para que haja a compensação é que o crédito do contribuinte seja passível de restituição ou de ressarcimento. Portanto, a Lei nº 9.430/96 não criou nenhuma forma de aproveitamento dos créditos de IPI diversa das existentes na legislação específica do imposto.

Assim, no caso deste processo, antes de se falar na compensação do art. 74 supra, é necessário investigar a natureza do saldo credor de IPI acumulado em 31/12/1998 para saber se ele é ou não passível de restituição ou ressarcimento.

É consenso na doutrina que o princípio da não cumulatividade pode ser introduzido no sistema tributário de um determinado país por meio das técnicas do valor agregado ou da dedução do imposto. Na técnica do valor agregado, originária do direito francês, subtrai-se do valor da operação posterior o valor da anterior. É o que se conhece como dedução na base. Na técnica da dedução do imposto, subtrai-se do imposto devido na operação posterior o imposto que foi pago na operação anterior.

No sistema tributário brasileiro, o constituinte, ao delimitar as competências tributárias das entidades federadas, consignou no art. 153 da CF/1988 que "(...) Compete à União instituir impostos sobre (...); IV- produtos industrializados (...). § 3º- O imposto previsto no inciso IV; (...) II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; (...)". (grifei)

Conforme se pode verificar, o IPI não é imposto incidente sobre o valor agregado, pois a Constituição claramente optou pela técnica da dedução do imposto, onde a única garantia assegurada ao contribuinte é que o imposto devido a cada operação seja deduzido do que foi pago na operação anterior, silenciando o dispositivo quanto à existência de eventual saldo credor e seu ressarcimento.

A primeira disposição infraconstitucional sobre o saldo credor aparece no art. 49 do CTN, que se encontra vazado nos seguintes termos:

SOU



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 05 / 09 / 07  
S.B.  
Sávio Barbosa  
Mat. Sisp 91745

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13973.000357/2003-93  
Recurso nº : 136.979  
Acórdão nº : 201-80.207

*"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." (destaquei)*

Três constatações imediatas surgem da análise deste dispositivo: a primeira é que pelo ... **"dispondo a lei"**... que consta da cabeça do artigo, pode-se concluir que o princípio da não-cumulatividade tem como destinatário certo o legislador ordinário e não o aplicador da lei; a segunda é que créditos de IPI devem ser utilizados apenas para abatimento dos débitos do mesmo imposto; e a terceira constatação é que o legislador não se referiu ao ressarcimento do saldo credor, determinando apenas e tão-somente a transferência deste saldo para os períodos seguintes.

Portanto, no direito constitucional brasileiro o conteúdo do princípio da não-cumulatividade não obriga o legislador ordinário a conceder o ressarcimento dos créditos de IPI e nem pode ser aplicado diretamente pela Administração Tributária, posto que endereçado ao legislador.

No direito constitucional vigente o princípio da não-cumulatividade só garante aos contribuintes dois direitos, a saber: 1) que o legislador ordinário elabore a lei do imposto de modo a garantir o direito de crédito em relação ao IPI que foi pago nas entradas de insumos; e 2) que esta lei garanta o direito de deduzir do IPI devido pelas saídas o imposto que foi pago nas entradas.

Observe-se que, à luz do princípio da não-cumulatividade, da forma como colocado na Constituição brasileira, o crédito de IPI tem a natureza de um crédito meramente escritural, pois o constituinte garantiu apenas a transferência do saldo credor para o período seguinte, em vez do ressarcimento em dinheiro.

Desse modo, e considerando que o silêncio das normas superiores em relação ao ressarcimento em dinheiro não impedia a União de concedê-lo por meio de incentivo fiscal, foi que a legislação ordinária criou os chamados créditos incentivados.

Os créditos básicos têm matriz constitucional no princípio da não-cumulatividade e previsão legal no art. 25 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964. Em cumprimento ao princípio da não-cumulatividade, estes créditos são meramente escriturais, não admitem o ressarcimento em dinheiro e, até 1997, sujeitavam-se ao estorno quando os insumos tributados pelo IPI fossem empregados na industrialização de produtos cuja saída fosse desonerada do imposto.

A partir da publicação do Decreto nº 2.637, de 25/06/1998 (RIPI/1998), que incorporou as inovações trazidas pela Lei nº 9.493, de 10/09/1997, foi reconhecido o direito ao crédito básico em relação a insumos empregados na industrialização de produtos isentos e tributados com alíquota zero, uma vez que, paralelamente à inclusão dos produtos sujeitos à alíquota zero no campo de incidência do imposto, por meio do art. 2º, parágrafo único, do referido decreto, foi suprimida do texto do art. 147, I, a expressão "(...) *exceto os de alíquota 0 (zero) e os isentos, (...)*", que constava do texto do art. 82, I, do Regulamento de 1982.

S.B.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13973.000357/2003-93  
Recurso nº : 136.979  
Acórdão nº : 201-80.207

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 05 / 09 / 07
Silvio S. Barbosa Mat.: SIAPE 91745

2º CC-MF Fl.
-----------------

Relativamente aos créditos incentivados, ao contrário do que ocorre com os créditos escriturais, são eles concedidos a título de incentivos fiscais. Não tem nem previsão e nem óbice constitucional a sua instituição por meio de lei e podem ser passíveis de manutenção na escrita fiscal, ou de manutenção e ressarcimento em dinheiro, conforme previsão específica na lei do incentivo.

Desse modo, a legislação do IPI sempre estabeleceu a segregação dos créditos do imposto em créditos básicos e créditos incentivados, sem que esta distinção encontrasse óbice na Constituição.

Esta situação perdurou até janeiro de 1999, quando entrou em vigor a Lei nº 9.779, de 19/01/1999, que, na prática, acabou com a distinção entre créditos básicos e incentivados e instituiu a possibilidade de utilizar o saldo credor da escrita fiscal de IPI para compensação ou ressarcimento ao estabelecer, no seu art. 11, que "(...) O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente da 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 (...)." (grifei).

Ao editar este dispositivo legal, o legislador ordinário, além de acabar com a figura do crédito incentivado, instituiu o direito de compensação e ressarcimento do saldo credor da conta corrente de IPI, direito inexistente até então.

Por ter extinguido uma situação jurídica anteriormente existente e também por ter instituído um novo regime jurídico para os créditos de IPI, que agora assegura a compensação com outros tributos e o eventual ressarcimento, é inequívoco que a Medida Provisória nº 1.788, de 29/12/1998, convertida na Lei nº 9.779, de 19/01/1999, criou direito novo, razão pela qual, mais uma vez, lícita é a segregação entre créditos gerados antes e depois do seu advento.

Do fato de ter criado direito novo resulta que não é correto o entendimento segundo o qual o art. 11 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, teria "explicitado" o princípio constitucional da não-cumulatividade, mesmo porque não é dado ao legislador ordinário o direito de fazer interpretação autêntica da Constituição por meio de norma de hierarquia inferior.

Portanto, não merece reparo a decisão recorrida. As exceções à regra geral, ou seja, os casos de eficácia retroativa, estão prescritos no art. 106 e incisos do mesmo diploma. Considerando a inexistência de disposição específica quanto à vigência e à eficácia do art. 11 na cláusula de vigência da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, assim como a não caracterização de nenhuma das hipóteses de eficácia retroativa do art. 106 do CTN, há que se concluir que a nova lei teve eficácia a partir da data da sua publicação.

O novo regime jurídico dos créditos de IPI foi instituído por meio da Medida Provisória nº 1.788, de 29/12/1998. O art. 62 e parágrafo único da CF/1988, na redação anterior à EC nº 32, de 11/09/2001, estabelecia que as medidas provisórias tinham força de lei e que perderiam a eficácia se não fossem convertidas no prazo de trinta dias, contados da publicação.

A Medida Provisória nº 1.788, de 29/12/1998, foi publicada no dia 30/12/1998 e convertida na Lei nº 9.779 no dia 20/01/1999, ou seja, dez dias antes do prazo fatal para que a

sem



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13973.000357/2003-93  
Recurso nº : 136.979  
Acórdão nº : 201-80.207

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 05 / 09 / 07
Silvia Barbosa Mat: Sisppe 91745

2º CC-MF Fl.
-----------------

MP perdesse a eficácia desde a sua publicação. Logo, à luz da Constituição Federal, o novo regime dos créditos de IPI passou a ter existência no mundo jurídico a partir do dia 30/12/1998.

O art. 105 do CTN, cuja aplicabilidade ao caso concreto já restou amplamente demonstrada, estabelece que *"A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116."*

O fato gerador do direito ao crédito de IPI ocorre no momento da efetiva entrada do produto no estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, conforme prescreve o art. 171, I, do Decreto nº 2.637, de 25/06/1998 (RIPI/1998).

Assim, somente estão aptos a gerar compensação ou ressarcimento, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, os créditos originados por entradas de insumos efetivadas a partir de 30/12/1998. Porém, o art. 11 da referida lei se refere claramente ao *"(...) saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário (...)"*. Como os créditos gerados pelas entradas de insumos ocorridas nos dias 30 e 31/12/1998 entraram na composição do saldo credor existente em 31/12/1998, o qual estava contaminado por créditos gerados pelas entradas ocorridas antes da publicação da Medida Provisória, justificada está a fixação do dia 01/01/1999 como data inaugural do novo regime jurídico dos créditos de IPI.

Resta, portanto, plenamente justificada a segregação entre créditos anteriores e posteriores a 31/12/1998 e o estabelecimento do dia 01/01/1999 como data inaugural do novo regime jurídico de créditos de IPI, tanto pelo alcance do princípio da não-cumulatividade, acima analisado, como pela eficácia prospectiva da Medida Provisória nº 1.788, de 29/12/1998, que não tem aptidão para atingir créditos decorrentes de entradas de insumos anteriores à sua vigência.

Além disso, o saldo credor existente em 31/12/1998 deverá ficar anotado à margem da escrita fiscal do IPI, como manda o § 1º do art. 5º da IN SRF nº 33, de 04/03/1999. Este saldo só poderá ser aproveitado para o abatimento do IPI devido pela saída de produtos existentes no estoque em 31/12/1998 ou com produtos fabricados com insumos que originaram aqueles créditos, nos termos do § 2º. Somente após esgotada esta possibilidade de aproveitamento é que a empresa poderia solicitar o ressarcimento dos saldos credores gerados a partir de 1999, nos termos referidos no art. 4º da IN SRF nº 33, de 04/03/1999.

O valor remanescente do saldo credor existente em 31/12/1998, após esgotado o aproveitamento referido no § 2º, permanecerá anotado à margem da escrita fiscal e não poderá ser compensado com o IPI devido pela saída de produtos fabricados com insumos adquiridos a partir de janeiro de 1999, uma vez que aquele saldo é constituído por créditos básicos gerados sob a sistemática anterior, em relação aos quais nem o art 11 da referida lei e nem a Constituição Federal asseguram a compensação com outros tributos e o eventual ressarcimento.

A permanência deste saldo indefinidamente no livro de IPI não viola o mandamento referente à transferência do saldo credor contido no art. 49, parágrafo único, do CTN. Isto se dá em decorrência da feição da não-cumulatividade no direito constitucional positivo pátrio, que determina que o abatimento do imposto pago na entrada com o imposto debitado na saída se faça a cada operação. Ou seja, a transferência determinada pelo art. 49, parágrafo único, do CTN, é para possibilitar a compensação entre débitos e créditos escriturais do imposto. Como os créditos e débitos gerados a cada operação a partir de 1999 deixaram de ser meramente escriturais e o legislador não está obrigado, pela Constituição Federal ou pelo CTN, a

SOU

7



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13973.000357/2003-93  
Recurso nº : 136.979  
Acórdão nº : 201-80.207

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 05 / 09 / 07  
SSB  
Sílvio Barbosa  
Mat.: Slapo 91745

2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

permitir a compensação entre créditos e débitos de naturezas diferentes, ou mesmo a conceder o ressarcimento de créditos escriturais, só restam duas alternativas: ou se deixa aquele saldo credor anotado à margem da escrita fiscal, como previu a IN SRF nº 33, de 04/03/1999, ou se efetua o estorno no livro.

Considerando que não existe direito à compensação, ou ao ressarcimento de créditos básicos do IPI gerados até 31/12/1998, por força de aplicação direta do princípio da não-cumulatividade, torna-se desnecessário analisar os demais argumentos trazidos pela recorrente.

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

É o voto.

Sala das Sessões, em 29 de março de 2007.

  
GILENO GURJÃO BARRETO

*SSB*