



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 28 / 05 / 2004  
Rubrica

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10140.001700/2001-60  
Recurso nº : 120.894  
Acórdão nº : 202-14.779

Recorrente : CONCREMAX INDÚSTRIA DE PRÉ-MOLDADOS DE CONCRETO LTDA.  
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG

**NORMAS PROCESSUAIS - ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS** - A competência julgadora dos Conselhos de Contribuintes deve ser exercida com cautela, pois a constitucionalidade das leis sempre deve ser presumida. Portanto, apenas quando pacificada, acima de toda dúvida, a jurisprudência, pelo STF, é que haverá ela de merecer a consideração da instância administrativa.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **CONCREMAX INDÚSTRIA DE PRÉ-MOLDADOS DE CONCRETO LTDA.**

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

Sala das Sessões, em 14 de maio de 2003

Henrique Pinheiro Torres  
**Presidente**

Eduardo da Rocha Schmidt  
**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Ana Neyle Olímpio Holanda, Raimar da Silva Aguiar, Nayra Bastos Manatta e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/opr



Processo nº : 10140.001700/2001-60  
Recurso nº : 120.894  
Acórdão nº : 202-14.779

Recorrente : CONCREMAX INDÚSTRIA DE PRÉ-MOLDADOS DE CONCRETO LTDA.

## RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos de IPI, acumulados a partir do ano calendário de 1996, relativo à aquisição de insumos tributados utilizados na industrialização de produtos cuja saída é isenta do imposto, não tributada ou tributada à alíquota zero, amparado nas disposições da Lei nº 9.779/99 e no princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI.

O pedido foi indeferido pelo despacho decisório de folhas 211 a 214, contra o qual se irressignou a Contribuinte pela impugnação de folhas 217 a 226, julgada improcedente por acórdão da 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Juiz Fora - MG, que recebeu a seguinte ementa:

*“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.*

*Ano calendário: 1996*

*Ementa: RESSARCIMENTO DE SALDO CREDOR ESCRITURAL DE IPI. PRODUTOS DE ALÍQUOTA ZERO OU ISENTOS. LEI Nº 9.779/1999. ALCANCE. O direito ao ressarcimento 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, conforme previsto na Lei nº 9.779/1999, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999.*

*Assunto: Normas de Administração Tributária.*

*Ano calendário: 1996*

*Ementa: JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.*

*Descabe ao julgamento administrativo apreciar questões de ordem constitucional ou doutrinária, mas tão-somente aplicar o direito tributário positivo, desde que pautado no entendimento da Secretaria da Receita Federal, e enquanto não declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.*

*Solicitação Indeferida”.*

Inconformada, interpôs a Contribuinte recurso voluntário, onde, basicamente, alegou o seguinte:

- a) que pretende o ressarcimento/compensação de créditos básicos de IPI decorrentes da aquisição de insumos utilizados na fabricação de produtos tributados à alíquota zero;



**Processo nº :** 10140.001700/2001-60  
**Recurso nº :** 120.894  
**Acórdão nº :** 202-14.779

- b) que a Constituição Federal, no que se refere ao IPI, não contemplaria qualquer restrição à não-cumulatividade, diferentemente do que ocorreria com o ICMS;
- c) que as inconstitucionalidades existentes na legislação do IPI, respeitantes às limitações aos créditos básicos, teriam sido sanadas pela Lei nº 9.779/99, notadamente seu artigo 11;
- d) que o Supremo Tribunal Federal, mesmo antes do advento do citado diploma legal, já admitia o aproveitamento do IPI “*de forma plena*”; e
- e) que o citado diploma legal teria inovado tão-somente quanto à possibilidade de tais créditos poderem ser compensados com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

É o relatório.



Processo nº : 10140.001700/2001-60  
Recurso nº : 120.894  
Acórdão nº : 202-14.779

**VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT**

Sendo tempestivo o recurso, passo a decidir.

Pretende a Contribuinte, em suma, aproveitar, mediante ressarcimento, o crédito decorrente de insumos utilizados na fabricação de produtos saídos com alíquota zero não compensados com o IPI devido, referente a fatos geradores anteriores a 1º de janeiro de 1999, com amparo no art. 11 da Lei nº 9.779/99. Tal requerimento foi negado com base nas disposições da IN SRF nº 33/99, art. 4º, que determinou que o citado art. 11 só se aplica para os saldos acumulados a partir de 1º de janeiro de 1999.

Assim, tenho que o deslinde da controvérsia repousa em saber se há crédito de IPI na aquisição de insumo utilizado na fabricação de produto tributado à alíquota zero, antes de 1º de janeiro de 1999.

A questão, anteriormente à vigência do artigo 11 da Lei nº 9.779/99, se encontrava regulada pelo artigo 25 da Lei nº 4.502/64, que dispunha não só sobre o creditamento do IPI incidente sobre produtos tributados industrializados com insumos isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero, vedando-o, mas também sobre o creditamento quando a saída é isenta, não tributada ou tributada à alíquota zero. Sendo o objeto da norma pretérita mais abrangente que o da nova norma, não se há de falar em revogação da última pela primeira, como asseverou o Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA<sup>1</sup>:

*“3. As alterações introduzidas pela nova lei.*

*A nova forma de aproveitamento dos créditos de IPI foi introduzida em nosso ordenamento jurídico pela Medida Provisória nº 1.788, de 29.12.98, convertida posteriormente na Lei nº 9.779/99. Segundo a Instrução Normativa nº 33/99, tal norma teria criado, em caráter geral, a possibilidade de restituição ou de compensação do saldo credor do IPI, apurado em cada decêndio nos livros fiscais, decorrente do excesso de créditos por compra de insumos em relação aos débitos desse mesmo imposto. Ou seja, essa orientação normativa adotou a posição de que a Lei 9.779/99 teria revogado as regras de aproveitamento de créditos fiscais previstas na Lei 4.502/64.*

*Para que o leitor possa melhor compreender a medida, é interessante ressaltar que, na sistemática vigente até 31.12.98, o saldo credor de IPI que remanescesse na escrita fiscal não podia ser compensado com outros tributos federais, salvo situações de exceção, previstas em lei. A jurisprudência do*

<sup>1</sup> “Os efeitos da Lei nº 9.779/99 sobre créditos relativos a insumos utilizados em produtos isentos ou sujeitos a alíquota zero”, in Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, Dialética, 4º volume, 2000, p.



Processo nº : 10140.001700/2001-60  
Recurso nº : 120.894  
Acórdão nº : 202-14.779

*Supremo Tribunal Federal<sup>2</sup> firmou-se no sentido de que os créditos de IPI registrados na escrita fiscal não tem natureza de crédito tributário, mas de crédito meramente escritural, contábil, não se incorporando ao patrimônio do contribuinte. Dessa forma, o saldo credor remanescente a cada período de apuração, excluídos os créditos incentivados, só podia ser compensado com os débitos de IPI existentes no período de apuração seguinte e, assim, sucessivamente. Empresas que não tivessem saídas de produtos tributados pelo IPI, não teriam como aproveitar o saldo credor acumulado.*

*A Lei de Introdução ao Código Civil, em seu artigo 2º, parágrafo 1º, determina que a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a anterior. Ora, a Lei 9.779/98 não é expressa no tocante a revogação do artigo 25 da Lei 4.502/64, nem regula inteiramente a matéria objeto do mesmo. Resta analisar se a nova norma é incompatível com as regras anteriores.*

*A rigor, não há contradição em se admitir, como interpretação válida dessa norma, a mera ampliação da possibilidade de aproveitamento de créditos já existente. No sistema anterior, dependendo da norma que concedesse o incentivo fiscal, os créditos podiam ser aproveitados na escrita fiscal ou, em alguns casos específicos, ressarcidos aos contribuintes. Comparando essa regra anterior com a da Lei nº 9.779/98, admite-se que esta estaria apenas ampliando o direito de restituição e de compensação dos saldos credores do IPI a todos os casos de créditos objeto de incentivos fiscais.*

*Reforça esse entendimento, o fato do legislador ter se referido no artigo 11 à compensação de saldos credores e não de créditos. Ora, o Saldo Credor decorre – não se confunde porém – com os créditos. O Crédito do IPI é expressão para designar o direito de crédito decorrente da observância do princípio constitucional da não-cumulatividade. O Saldo Credor é obtido ao final de cada período de apuração do tributo, em que há a compensação dos créditos (entradas) e débitos (saídas) devidamente escriturados nos Livro de Apuração do IPI.*

*O Saldo Credor surge em momento posterior aos créditos e decorre da existência destes em valor superior aos débitos no período. Se a aquisição de matéria-prima destina-se a aplicação na produção de produto isento ou tributado à alíquota zero já não havia, pela sistemática do IPI, direito à escrituração desse crédito pelo contribuinte desde a sua aquisição (artigo 25 da Lei nº 4.502/64). Assim, ao se apurar o saldo credor ao final do período de apuração, não poderiam estar inseridos nesse cálculo os créditos de insumos*

<sup>2</sup> RE nº 148114, de 17.06.1997 e Agravo de Instrumento nº 198889-1, Ministro Moreira Alves, 16/06/97, que em determinada passagem declara: "Uma vez abatido o débito, desaparece. Não se incorpora de forma alguma ao patrimônio do contribuinte. Tanto que este, ao encerrar suas atividades, não tem o direito de cobrar seus créditos não escriturados da Fazenda. Esses créditos não existem sem o débito correspondente."



Processo nº : 10140.001700/2001-60  
Recurso nº : 120.894  
Acórdão nº : 202-14.779

*destinados ao emprego em produtos isentos ou tributados à alíquota zero, salvo na hipótese desses créditos serem incentivados.*

*Decorre daí, pois, que o legislador, ao tratar da restituição ou compensação de saldos credores decorrentes das referidas aquisições, estava tão-somente ampliando os critérios de utilização dos créditos incentivados. A expressão Saldo Credor deve ser tomada em sua acepção técnica e não interpretada de forma a ampliar o direito ao benefício a todos os créditos de IPI.*

*Até porque, sob qualquer ótica que o intérprete compreenda a norma – inovadora ou meramente ampliativa do direito de crédito existente, com seu advento houve expressiva redução no ônus fiscal a que está sujeito o contribuinte e, sem dúvida, houve renúncia à parcela considerável da arrecadação fiscal.*

*No dizer do mestre Carlos Maximiliano<sup>3</sup>, a interpretação nesse caso há de ser mais estrita, ou seja: "o rigor é maior em se tratando de dispositivo excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva."*

*A fruição dessa nova sistemática de compensação ou restituição dos saldos credores de IPI deve, dessarte, ser analisada nos estritos termos definidos pela lei. Nesse diapasão, caso não haja previsão na norma compulsória para a determinada situação divergente da regra geral, deve-se interpretar como se o legislador não tivesse tido o intento de autorizar a concessão do benefício nesta hipótese.*

*Nesse sentido, a Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, que dispõe sobre normas gerais relativas aos padrões de elaboração da legislação federal, em seu artigo 9º, exige que seja efetuada a menção expressa das normas revogadas por lei nova:*

*'Art. 9º. Quando necessária a cláusula de revogação, esta deverá indicar expressamente as leis ou disposições legais revogadas.'*

*O objeto de tal comando é evitar a grave insegurança jurídica decorrente da indeterminação da norma revogada. Pretende-se assegurar clareza e propiciar o efetivo cumprimento da norma, explicitando-se o que não está mais em vigor.*

*Observe-se que a Lei nº 9.779/99, editada após a Lei Complementar nº 95/98, não revogou expressamente nenhum dos artigos da Lei nº 4.502/64, como se verifica de seu artigo final:*

*"Artigo 22. Ficam revogados:*

<sup>3</sup> Hermenêutica e Aplicação do Direito, ed. Forense, 16ª ed, p. 333



Processo nº : 10140.001700/2001-60  
Recurso nº : 120.894  
Acórdão nº : 202-14.779

*I - a partir da publicação desta Lei, o artigo 19 da Lei 9.532, de 1997;*

*II - a partir de 1º de janeiro de 1999:*

*a) o artigo 13 da Lei n. 8.218, de 29 de agosto de 1991, com redação dada pela Lei n. 8.383, de 30 de dezembro de 1991;*

*b) o artigo 42 da Lei 9.532, de 1997.”*

*Ressalte-se que os dispositivos referidos pelo artigo 22, acima transcrito, não se referem ao aproveitamento de créditos de IPI e, portanto, reforça-se a tese de que, pelas regras impostas pela Lei Complementar nº 95/98, a Lei 9.779/98 deve ser interpretada em consonância com as disposições anteriores da Lei 4.502/64.”*

Diante do acima exposto, em que pese concordar com a tese defendida pela Contribuinte, tendo em vista que seu acolhimento importa em negar vigência ao artigo 25 da Lei nº 4.502/64, ao argumento de sua constitucionalidade, tenho que falta competência a este Colegiado para examinar a matéria, conforme pacífica jurisprudência administrativa:

*“PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU - NULIDADE - Não está inquinada de nulidade a decisão prolatada em consonância com as normas reguladoras da exação e não faz coisa julgada em matéria fora de sua área de competência, mormente quando deixa de apreciar argumentos voltados à inconstitucionalidade e ilegalidade de normas legais vigentes.*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - NEGATIVA DE EFEITOS DA LEI VIGENTE - COMPETÊNCIA PARA EXAME - Estando o julgamento administrativo estruturado como uma atividade de controle interno dos atos praticados pela administração tributária, sob o prisma da legalidade e da legitimidade, não poderia negar os efeitos de lei vigente, pelo que estaria o Tribunal Administrativo indevidamente substituindo o legislador e usurpando a competência privativa atribuída ao Poder Judiciário.*

*INCONSTITUCIONALIDADE - A autoridade administrativa não tem competência para decidir sobre a constitucionalidade de leis e o contencioso administrativo não é o foro próprio para discussões dessa natureza, haja vista que a apreciação e a decisão de questões que versarem sobre inconstitucionalidade dos atos legais é de competência do Supremo Tribunal Federal.*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NORMAS PROCESSUAIS - AÇÃO JUDICIAL E ADMINISTRATIVA CONCOMITANTES - A submissão de matéria à tutela autônoma e superior do Poder Judiciário, prévia ou posterior ao lançamento, inibe o pronunciamento da autoridade administrativa sobre o mérito de incidência tributária em litígio, cuja exigibilidade fica adstrita à decisão definitiva do processo judicial.*



Processo nº : 10140.001700/2001-60  
Recurso nº : 120.894  
Acórdão nº : 202-14.779

*Recurso não conhecido.”*

(1º C.C., 5ª Câm., Ac. 105-13.357, Rel. Álvaro Barros Moreira Lima, v. u., j. em 8.11.2000)

*“NORMAS PROCESSUAIS - DISCUSSÃO JUDICIAL CONCOMITANTE COM O PROCESSO ADMINISTRATIVO. Tendo o contribuinte optado pela discussão da matéria perante o Poder Judiciário, tem a autoridade administrativa o direito/dever de constituir o lançamento, para prevenir a decadência, ficando o crédito assim constituído sujeito ao que ali vier a ser decidido. A submissão da matéria à tutela autônoma e superior do Poder Judiciário, prévia ou posteriormente ao lançamento, inibe o pronunciamento da autoridade administrativa sobre o mérito da incidência tributária em litígio, cuja exigibilidade fica adstrita à decisão definitiva do processo judicial.*

*ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS - A competência julgadora dos Conselhos de Contribuintes deve ser exercida com cautela, pois a constitucionalidade das leis sempre deve ser presumida. Portanto, apenas quando pacificada, acima de toda dúvida, a jurisprudência, pelo STF, é que haverá ela de merecer a consideração da instância administrativa.*

*SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO - MULTA -Inexigível da empresa sucessora a multa por infrações tributárias se o lançamento foi formalizado após a incorporação.*

*Recurso provido em parte.”*

(1º C.C., 1ª Câm., Ac. 101-93.572, Rel. Sandra Maria Faroni, v. u., j. em 21/08/2001)

*“NORMAS PROCESSUAIS - INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS - As autoridades administrativas, incluídas as que julgam litígios fiscais, não têm competência para decidir sobre arguição de inconstitucionalidade das leis, já que, nos termos do art. 102, I, da Constituição Federal, tal competência é do Supremo Tribunal Federal. PIS - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO - A constatação da insuficiência de recolhimento da contribuição enseja o lançamento de ofício para formalizar sua exigência, além da aplicação da multa respectiva.*

*Recurso a que se nega provimento.”*

(2º C.C., 1ª Câm., Ac. 201-75.733, Rel. Serafim Fernandes Côrrea, v. u., j. em 22.01.2002)

*“NORMAS PROCESSUAIS - INCONSTITUCIONALIDADE - À autoridade administrativa não compete rejeitar a aplicação de lei sob a alegação de inconstitucionalidade da mesma, por se tratar de matéria de competência do Poder Judiciário, com atribuição determinada pelo artigo 102, I, ‘a’, e III, ‘b’, da Constituição Federal. SIMPLES - OPÇÃO - EXERCÍCIO DE ATIVIDADE IMPEDITIVA - LEI Nº 9.317/96 - A partir da Lei nº 9.528/97, que*

*25/11/8*



Processo nº : 10140.001700/2001-60  
Recurso nº : 120.894  
Acórdão nº : 202-14.779

*acrescentou o § 4º, ao art. 9º, da Lei nº 9.317/96, a execução de serviços de escavação e reaterro de solo compreende-se na atividade de construção civil, na categoria de benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo, incluindo-se nas situações impeditivas da opção pelo SIMPLES.*

*Recurso a que se nega provimento.”*

(2º C.C., 2ª Câm., Ac. 202-12.861, Rel. Ana Neyle Olympio Holanda, v. u., j. em 21.3.2001)

**“NORMAS PROCESSUAIS. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. As autoridades administrativas não têm competência para apreciar argüição de inconstitucionalidade de lei. Referida competência é privativa do Supremo Tribunal Federal (arts. 97 e 102, III, b, da Constituição Federal). Preliminar rejeitada. PIS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. A denúncia espontânea ao Fisco, de débito em atraso, acompanhada do pagamento do tributo acrescido de juros de penalidade, inclusive, multa de mora.**

*Recurso provido.”*

(2º C.C., 3ª Câm., Ac. 203-08.132, rel. Lina Maria Vieira, v. u., j. em 17/04/2002)

Vale notar, a propósito, que a questão trazida à baila não é idêntica ao conhecido precedente do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, que, em sua composição plenária, ao ensejo do julgamento do Recurso Extraordinário nº 212.484-RS, entendeu que por imposição do princípio constitucional da não cumulatividade do IPI, a aquisição de insumo isento dá direito ao crédito do imposto.

Esta questão também foi muito bem examinada pelo Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA:

*“Por pertinente ao tema, cabe comentar, por fim, a decisão do Supremo Tribunal Federal, no RE 212.484-RS, de 27.11.1998, que admitiu o crédito do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob regime de isenção. Trata-se de operações de aquisição de concentrado de refrigerantes de indústrias de bebidas situadas na Zona Franca de Manaus. O julgado da Corte Excelsa declarou que o creditamento nessa aquisição não ofende ao princípio da não-cumulatividade (art. 153, § 3º, II, CF).*

*São diversos, entretanto, os pressupostos para o direito ao crédito entre a situação tratada no referido julgado e a objeto desse trabalho. Naquela, se discute o direito ao crédito de IPI na situação em que a matéria-prima é isenta e empregada na fabricação de produto sujeito ao imposto, enquanto neste, ao revés, a matéria-prima é que é tributada e o produto acabado isento. São casos diametralmente opostos. No primeiro, se não reconhecido o direito ao crédito do IPI, o industrial veria incluso na base de cálculo do imposto os custos de aquisição dos insumos isentos de IPI com efeitos cumulativos agravantes de sua carga tributária. No segundo, a saída do produto é isenta e,*

*27/11 9*



**Processo nº :** 10140.001700/2001-60  
**Recurso nº :** 120.894  
**Acórdão nº :** 202-14.779

*portanto, não há incidência cumulativa do imposto, eis que foi tributada apenas a saída da matéria-prima na etapa anterior.”*

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 14 de maio de 2003

  
EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT //