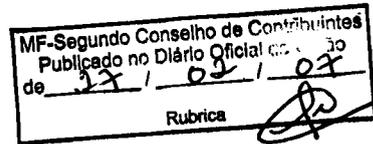




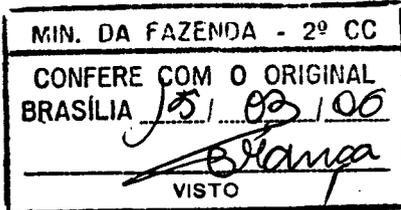
Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10825.000031/00-85  
Recurso nº : 130.347  
Acórdão nº : 204-00.525



Recorrente : MEZZANI MASSAS ALIMENTÍCIAS LTDA.  
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP



**IPI. CRÉDITOS BÁSICOS. RESSARCIMENTO.** O direito ao aproveitamento dos créditos de IPI, bem como do saldo credor decorrentes 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 referente a tais produtos, acumulados até 31 de dezembro de 1998, devem ser estornados.

**NORMAS PROCESSUAIS. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E DE ILEGALIDADE.** Às instâncias administrativas não competem apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MEZZANI MASSAS ALIMENTÍCIAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Sandra Barbon Lewis, Adriene Maria de Miranda e Flávio de Sá Munhoz que apresentou declaração de voto.

Sala das Sessões, em 12 de setembro de 2005.

Henrique Pinheiro Torres  
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Nayra Bastos Manatta, Rodrigo Bernardes de Carvalho e José Adão Vitorino de Moraes (Suplente).



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC.
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 15/03/00
VISTO

2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10825.000031/00-85  
Recurso nº : 130.347  
Acórdão nº : 204-00.525

Recorrente : MEZZANI MASSAS ALIMENTÍCIAS LTDA.

## RELATÓRIO

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

1. Trata-se de manifestação de inconformidade, apresentada pela requerente, ante decisão de autoridade da Delegacia da Receita Federal em Bauru, que deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento de crédito do IPI de fl. 01.
2. A interessada protocolizou, em 14/01/2000, pedido de ressarcimento de créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de fl. 01, acumulados e oriundos da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, no valor total de R\$439.248,52, referentes ao quarto trimestre-calendário de 1999, instruído com os documentos de fls. 01/43, com fundamento na Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 11. O pleito foi cumulado com pedidos de compensação de fls. 05, 28, 39, 42, 45, 46, 48, 50, 51, 52 e 53.
3. No despacho decisório (fls. 119/122), exarado em 01/03/2004, a Delegacia da Receita Federal em Bauru, com base no termo de informação fiscal de fls. 115/116, deferiu parcialmente o pedido, no valor de R\$ 40.844,56, tendo sido indeferida a parcela restante de R\$ 398.403,96, uma vez que o direito ao aproveitamento do saldo credor do IPI, nas condições estabelecidas no artigo 11 da Lei nº 9.779/99, decorrente de MP, PI e ME aplicados na industrialização dos 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.
4. Irresignada com a decisão administrativa de cujo teor teve ciência em 15/12/2004, conforme aviso de recebimento (AR) de fl. 127, a contribuinte ofereceu, em 06/01/2005, a manifestação de inconformidade, de fls. 128/144, subscrita pelo representante legal da pessoa jurídica, Sr. Rafael Nagasawa, que, em síntese, aborda as seguintes razões de defesa:
  - a) Preliminarmente, requer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário vinculados ao processo administrativo nº 10825.000031/00-85, consoante prevê o art. 151, III, do CTN.
  - b) No mérito, alega que a vedação quanto ao aproveitamento de créditos extemporâneos do IPI, relativos a aquisições anteriores a 1999, viola o princípio da não-cumulatividade inserido na Constituição Federal de 1988, art. 153, § 3º, II, conforme variada doutrina aduzida;
  - c) Discorre que a Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, não veda a utilização de créditos de produtos entrados ou saídos com benefício, mas apenas declara o direito de aproveitamento de tais créditos, o que já era assegurado pelo princípio constitucional da não-cumulatividade desde 1988.
  - d) Citou Eduardo Soares de Melo que, ao tecer comentários sobre a não-cumulatividade dos tributos, expôs sua tese: "(...) Neste contexto jurídico, permanece inviolável o direito ao crédito em operações isentas, não tributadas, com aplicação de alíquota zero, a fim de ser preservado o cânone da não-cumulatividade do IPI (sem qualquer restrição constitucional)";



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 15/1 93 106
VISTO

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

Processo nº : 10825.000031/00-85  
Recurso nº : 130.347  
Acórdão nº : 204-00.525

e) *Cita que a jurisprudência dos Tribunais Superiores reconhece o direito de crédito do IPI, quando o produtor adquire insumos com alíquota zero;*

f) *A interpretação restritiva quanto ao aproveitamento de créditos relativos a aquisições anteriores a 1999, é imposta ilegalmente pela IN SRF nº 33/99;*

g) *Por todo o exposto, a manifestante requer que seja suspensa a exigibilidade dos débitos constante neste processo e seja reformado o despacho decisório que indeferiu o pleito e não homologou as compensações dos créditos em questão.*

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou o entendimento adotado por meio da seguinte ementa:

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/10/1999 a 31/12/1999*

*Ementa: CRÉDITOS BÁSICOS. INSUMOS APLICADOS EM PRODUTOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO E INGRESSADOS ATÉ 31/12/1998. ANULAÇÃO OBRIGATÓRIA.*

*Até 31 de dezembro de 1998, os créditos básicos do imposto, sem manutenção e utilização assegurados por lei como ocorria com os créditos incentivados, relativos a insumos tributados (na acepção restrita dada pela legislação tributária) empregados em produtos isentos ou tributados com alíquota zero, não faziam jus ao ressarcimento em espécie ou com pedido de compensação atrelado, sendo obrigatória a respectiva anulação na escrita fiscal; a anulação dos créditos referentes a insumos empregados em produtos não tributados permanece obrigatória, mesmo para aquisições efetuadas a partir de 1999.*

*Assunto: Normas de Administração Tributária*

*Período de apuração: 01/10/1999 a 31/12/1999*

*Ementa: INCONSTITUCIONALIDADE.*

*A autoridade administrativa é incompetente para se manifestar acerca de suscitada inconstitucionalidade de atos normativos regularmente editados.*

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Período de apuração: 01/10/1999 a 31/12/1999*

*Ementa: MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.*

*A matéria submetida a glosa em revisão de pedido de ressarcimento de saldo credor de IPI, não especificamente contestada na manifestação de inconformidade, é reputada como incontroversa, com a aceitação tácita da interessada, e é insuscetível de ser trazida à baila em momento processual subsequente.*

*Solicitação Indeferida*

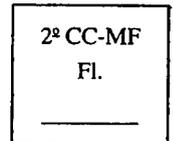
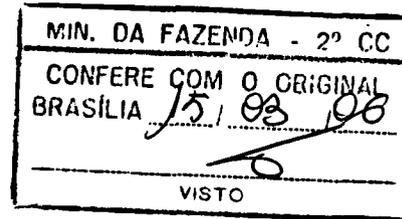
Não conformada com o entendimento adotado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, a contribuinte recorreu a este Conselho repisando os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade apresentada na instância *a quo*.

É o relatório.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10825.000031/00-85  
Recurso nº : 130.347  
Acórdão nº : 204-00.525



VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Versa o presente litígio sobre pedido de ressarcimento do saldo credor do IPI acumulado em períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 1995 e dezembro de 1999, referente à entrada de insumos utilizados na fabricação de produtos tributados à alíquota zero.

A decisão recorrida manteve integralmente o Despacho Decisório proferido pela Delegacia da Receita Federal em Bauru – SP que deferira apenas em parte o ressarcimento pleiteado. Para indeferir parte do pedido a autoridade administrativa alegou não haver direito ao ressarcimento do saldo credor de IPI anterior a 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 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 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

*M*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 15/03/06
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10825.000031/00-85  
Recurso nº : 130.347  
Acórdão nº : 204-00.525

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). 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, 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 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 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. O texto constitucional garante a compensação do imposto devido em cada operação. Ora, como nas operações com produtos 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.

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 vigor as modificações introduzidas pelo artigo 11 da Lei nº 9.779/1999 na sistemática de créditos.

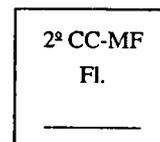
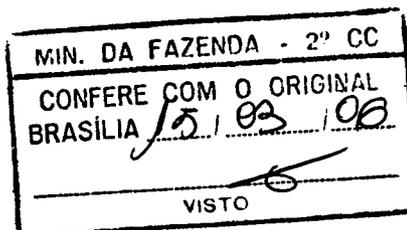
Desta forma, a impossibilidade de utilização de créditos relativos a produtos tributados à alíquota zero não constitui, absolutamente, afronta ou restrição ao princípio da não-cumulatividade do IPI ou a qualquer outro dispositivo constitucional.

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10825.000031/00-85  
Recurso nº : 130.347  
Acórdão nº : 204-00.525



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 na IN SRF n.º 125/1989 e nos artigos 73 e 74 da Lei n.º 9.430/96, que foram regulamentados pela IN SRF n.º 21/1997, alterada pela IN SRF n.º 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, reproduz-se aqui o voto do Ministro Octávio Gallotti, proferido no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 109.047, com o seguinte teor:

*O Sr. Ministro Octavio Gallotti (Relator): Ao introduzir o princípio da não-cumulatividade no sistema tributário nacional, a emenda Constitucional n.º 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.*

*Á 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 a 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*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2 CC.
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 15/03/06
VISTO

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

Processo nº : 10825.000031/00-85  
Recurso nº : 130.347  
Acórdão nº : 204-00.525

*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 eminente 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.*

*Se a isenção equivale à exclusão do crédito fiscal (CTN, art. 97, VI), o seu pressuposto inafastável 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 mingua 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 Távara, 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 administrador a fazê-lo. Na tarifa zero frustra-se a quantificação aritmética da incidência e nada vem à tona para ser excluído.” (fls. 57).*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 15/03/06
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10825.000031/00-85  
Recurso nº : 130.347  
Acórdão nº : 204-00.525

*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 n.º 90.186, trazido a confronto, a matéria em exame versou sobre os efeitos da garantia da não-cumulatividade, em hipótese na qual o legislador (art. 27, § 3º, da Lei n.º 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 n.º 99.825, Relator o eminente 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.*

*Diante 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, ser forçoso reconhecer-se que somente a partir de 1º/01/1999, com a entrada em vigor da Lei n.º 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.

Para refutar de vez os argumentos segundo os quais a 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 das Medidas Provisórias e das Leis.

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 a edição. Regra geral, as medidas provisórias têm vigência a partir de sua publicação, mas nada impede disposição em contrário. A Medida Provisória n.º 1.788, de 29/12/1998, que foi convertida na Lei n.º 9.779/99, 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 n.º 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

<sup>1</sup> Antes da Emenda Constitucional n.º 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. //



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10825.000031/00-85  
Recurso nº : 130.347  
Acórdão nº : 204-00.525

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 15/03/06
VISTO

2ª CC-MF Fl. _____
--------------------------

a fatos jurídicos posteriores à 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 2ª 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.

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)*

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 MP 1.788/1998, posteriormente convertida na Lei nº 9.779, de 1999, foi admitida a possibilidade de creditamento do imposto cobrado quando das aquisições de insumos utilizados na fabricação de produtos tributados à alíquota zero. Com isso, somente a partir do trimestre que se iniciou após a edição dessa MP é que os contribuintes passaram a poder, legalmente, ressarcir o saldo credor acumulado do IPI.

Razão não assiste à reclamante quanto aos argumentos de defesa de que seria possível a análise na esfera administrativa da inconstitucionalidade e ilegalidade de normas tributárias, pois, como demonstrar-se-á a seguir, não cabe à autoridade administrativa análise sobre constitucionalidade de lei.

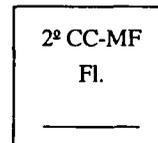
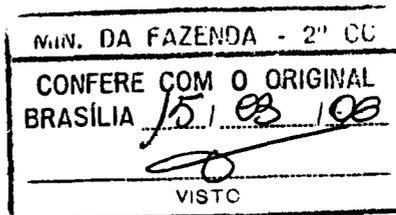
Para começar este tema, faremos um breve passeio na história do controle de constitucionalidade.

<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 : 10825.000031/00-85  
Recurso nº : 130.347  
Acórdão nº : 204-00.525



O mundo conhece hoje, no dizer <sup>3</sup>Cappelletti, dois grandes tipos de sistemas de controle da legitimidade constitucional das leis:

- a) o “sistema difuso”, isto é, aquele em que o poder de controle pertence a todos os órgãos judiciários de um dado ordenamento jurídico, que os exercitam incidentalmente, na ocasião da decisão das causas de sua competência; e
- b) o “sistema concentrado”, em que o poder de controle se concentra, ao contrário, em um único órgão judiciário.

O primeiro deles, o difuso, é também conhecido como sistema de controle do tipo americano, em razão da percepção equivocada de alguns constitucionalistas de que esse sistema tenha sido inaugurado pelos norte americanos no famoso caso Marbury versus Madison, em 1803. O segundo, o concentrado, também pode ser denominado, agora com razão, de sistema austríaco de controle, ou ainda como sistema europeu, porquanto foi inaugurado na Constituição da Áustria de 1º de outubro de 1920, redigida com base em projeto elaborado pelo Mestre da Escola Jurídica de Viena, o grande Hans Kelsen.

No Brasil, até a promulgação da Constituição da República de 1891, não existia qualquer controle Judicial de Constitucionalidade. Por influência do jacobinismo parlamentar francês e da idéia inglesa da supremacia do parlamento, o Constituinte de 1824 outorgou ao Poder Legislativo a atribuição de fazer leis, interpretá-las, suspendê-las e revogá-las, bem como velar na guarda da Constituição (art. 15, itens 8º e 9º).

Nesse sistema, não havia lugar para o mais incipiente modelo de controle judicial de constitucionalidade. Consagrava-se, assim, o dogma da soberania do Parlamento.

Com a adoção do regime republicano em 1889, os ventos da mudança também sopraram no sistema <sup>4</sup>jurídico brasileiro, sobretudo, no que concerne ao papel a ser exercido pelo Poder Judiciário. A Constituição Republicana de 1891 adotou o sistema norte americano, defendido entusiasticamente por Rui Barbosa, personagem principal na elaboração da Carta.

A Constituição de 1934 trouxe uma figura nova no controle brasileiro de constitucionalidade, a ADIn Interventiva, que deveria ser proposta pelo Procurador-Geral da República, perante o Supremo Tribunal Federal, contra lei ou ato normativo estadual que violassem a Constituição Federal. Essa ADIn interventiva inseriu no nosso ordenamento jurídico um tímido sistema de controle concentrado de constitucionalidade.

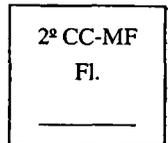
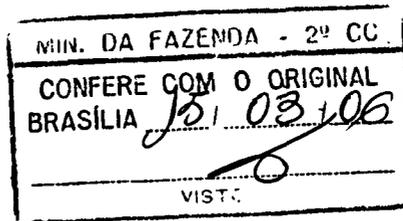
A Emenda Constitucional nº 16, de 26 de novembro de 1965, inseriu, de forma clara, o controle concentrado, mas restrito em às pessoas legitimadas a propor a ação de inconstitucionalidade. Somente com a Constituição Federal de 05 de outubro de 1988 é que se consagrou, de forma ampla, o sistema de controle concentrado; também denominado sistema abstrato ou do tipo europeu. Desde então, o Brasil passou a conviver harmonicamente com os dois tipos de controle, o concentrado e o difuso.

<sup>3</sup> M. CAPPELLETTI, O controle Judicial de Constitucionalidade das Leis no Direito Comparado, 2ª ed, Sergio Antônio Fabris Editor, Porto Alegre 1992, p 67 ss.

<sup>4</sup> O Decreto 848, de 11 de outubro de 1890, estabeleceu que, na guarda e aplicação da Constituição e das leis nacionais, a magistratura federal só interviria em espécie e por provocação da parte. //



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10825.000031/00-85  
Recurso nº : 130.347  
Acórdão nº : 204-00.525

Deixemos de lado o sistema europeu, para voltarmos ao que, de fato, interessa ao nosso tema, o controle difuso, que, como dito linhas acima, alguns constitucionalistas apressados atribuíram sua origem à famosa decisão da Suprema Corte norte americana, prolatada em 1803, no caso *Marbury versus Madison*, cuja sentença foi redigida pelo juiz John-Marshall, que fixou, por um lado, aquilo que ficou conhecido como a supremacia da constituição e, por outro, o poder-dever dos juízes negarem aplicação às leis contrárias à constituição. Para se chegar àquela decisão, Marshall partiu do seguinte raciocínio: ou a constituição prepondera sobre os atos legislativos que com ela contrastam ou o Poder Legislativo pode mudá-la por meio de lei ordinária. Não há meio termo, asseverou o Chefe da Suprema Corte, ou a constituição é uma lei fundamental superior e não mutável por dispositivos ordinários, ou seja, é rígida; ou ela é colocada em pé de igualdade com os atos legislativos ordinários, portanto, flexível, e, por conseguinte, pode ser alterada sem qualquer entrave pelo Poder Legislativo. Todavia, se é correto a primeira alternativa, e assim concluiu Marshall, um ato do legislativo contrário à constituição não é lei, é nulo, é como se não existisse.

Ao proclamar a prevalência da constituição sobre os demais atos legislativos e reconhecer o poder dos juízes de não aplicar as leis inconstitucionais, a Suprema Corte Americana, não só inaugurou no mundo moderno o sistema judicial de controle de constitucionalidade, mas, sobretudo, rompeu com o dogma da supremacia do Poder Legislativo, que vige até hoje na Inglaterra e nos demais países que adotam constituições flexíveis.

Os fundamentos da inovadora e corajosa decisão da Suprema Corte no caso *Marbury versus Madison*, já haviam sido muito bem delineados por Alexander Hamilton em sua obra-prima *The Federalist*, e partiu do seguinte raciocínio:

*a função de todos os juízes é a de interpretar as leis e aplicá-las ao caso concreto submetido a seu julgamento;*

*a regra básica de interpretação das leis determina que quando dois dispositivos legislativos estiverem contrastando entre si, deve o juiz aplicar a prevalente. Se ambas tiverem igual densidade normativa, deve-se valer dos critérios tradicionais, segundo os quais: lex posteriori derogat legi priori, lex specialis derogat legi generali, etc. Mas todos esses critérios são desnecessários quando o contraste dá-se entre dispositivos de densidade normativa diversa, aí, o critério é o da lex superior derogat legi inferiori. Neste caso, a norma constitucional prevalecerá sempre sobre a lei ordinária, quando a constituição for rígida e não flexível. Do mesmo modo, a lei prevalecerá sempre sobre os decretos.*

De tudo o que foi exposto, a conclusão óbvia é no sentido de que todo e qualquer juiz, encontrando-se no dever de decidir uma lide onde seja relevante ao caso uma lei ordinária que contrasta com a constituição, deve preservar a Carta Magna e não aplicar a norma de menor hierarquia.

Vejamos agora como é dividido o controle de constitucionalidade no Brasil.

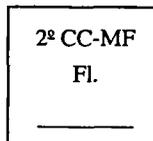
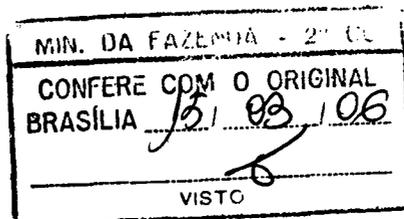
Quanto ao momento de sua realização, o controle é dividido em preventivo e repressivo, o primeiro realizado durante o processo legislativo e, o segundo, após a entrada em vigor da lei.

O preventivo é exercido, inicialmente, pelas Comissões de Constituição e Justiça do Poder Legislativo (art. 32, III, do Regimento Interno da Câmara Federal e art. 110 do



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10825.000031/00-85  
Recurso nº : 130.347  
Acórdão nº : 204-00.525



Regimento Interno do Senado Federal, todos fundamentados no art. 58 da CF/88) e, posteriormente, pela participação do Chefe do Executivo no processo legislativo, quando poderá vetar a lei aprovada pelo Congresso Nacional por entendê-la inconstitucional, nos termos do art. 66, §1º, da CF/88, denominado veto jurídico.

Por sua vez, se o projeto de lei é de iniciativa do Poder Executivo, ou se se trata de Medida Provisória, há, ainda, além dos controles de constitucionalidade acima mencionados, o realizado previamente, no âmbito do Poder Executivo, pela Casa Civil da Presidência da República, por força do estatuído no art. 2º da Lei nº 9.649, de 27/05/1998, que assim dispõe:

*Art. 2º À Casa Civil da Presidência da República compete assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições, especialmente na coordenação e na integração das ações do governo, na verificação prévia da constitucionalidade e legalidade dos atos presidenciais, ... (grifo nosso).*

O repressivo, por sua vez, poderá se dar de maneira concentrada, por via de ação direta de inconstitucionalidade ou de ação declaratória de constitucionalidade, competindo em ambos os casos, somente, ao Supremo Tribunal Federal processar e julgar tais ações, conforme dispõe a alínea "a" do inciso I do art. 102 da Constituição Federal de 1988.

Pode ainda o controle repressivo dá-se de forma difusa, ou seja, como incidente processual, no julgamento de casos concretos.

Depois de tudo o que aqui foi dito, pergunta-se:

- a) podem os órgãos judicantes da administração afastarem a aplicação de lei inconstitucional?
- b) podem esses órgãos afastarem a aplicação de lei que entenderem inconstitucional ou incompatível com a constituição?

A resposta à primeira pergunta é positiva, pois a lei inconstitucional, como bem asseverou Marshal, não é lei, é ato nulo. Por conseguinte, não obriga, não vincula ninguém.

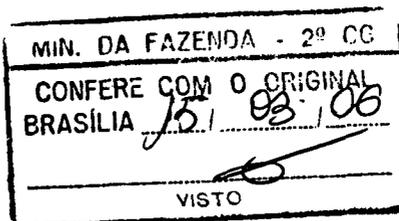
Já a resposta à segunda pergunta é negativa, pois da interpretação sistemática da Constituição Federal (especialmente dos seus artigos: 97; 102, III, "a" e "c"; e 105, II, "a" e "b"), tem-se que a competência para realizar o controle difuso de constitucionalidade é exclusiva do Poder Judiciário, estendida a todos os seus componentes.

Nesse sentido, valiosas são as palavras do ex-Procurador-Geral da República e Professor Titular da Universidade de Brasília, Dr. Inocêncio Mártires Coelho, conforme elucidativo artigo por ele publicado na Revista Jurídica Virtual (nº 13) da Presidência da República, do qual transcrevemos o seguinte trecho:

*...Nessa linha de raciocínio - que ousaríamos chamar fática, livre e realista - e ainda acompanhando o pensamento do maior jurista do século XX, pode-se dizer, igualmente, que sem aquela declaração de incompatibilidade, proferida pelo órgão a tanto legitimado, nenhuma norma será reputada inconstitucional; que onde a Constituição não atribuir a algum órgão, distinto do que produz as leis, a prerrogativa de aferir-lhes a constitucionalidade, norma alguma poderá reputar-se inconstitucional; e que, finalmente, enquanto não for anulada - e nos*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

Processo nº : 10825.000031/00-85  
Recurso nº : 130.347  
Acórdão nº : 204-00.525

*limites em que o seja - toda lei é simplesmente constitucional...* (grifo nosso).

Por tais razões, pode-se concluir, que, não tendo a Constituição Federal de 1998 dado competência a órgãos da administração para efetuarem o controle repressivo de constitucionalidade das leis, não podem seus órgãos judicantes afastar a aplicação de lei que julgarem inconstitucional, pois **competência não tem quem quer, mas quem a teve atribuída pela constituição.**

No mesmo sentido, é a lição de Lúcio Bittencourt<sup>5</sup> a respeito da incompetência dos órgãos do Poder Executivo para afastar a aplicação de uma lei sob alegação de sua inconstitucionalidade:

*É princípio assente entre os autores, reproduzindo a orientação pacífica da jurisprudência, que milita sempre em favor dos atos do Congresso a presunção de constitucionalidade. É que ao Parlamento, tanto quanto ao Judiciário, cabe a interpretação do Texto constitucional, de sorte que, quando uma lei é posta em vigor, já o problema de sua conformidade com o Estatuto Político foi objeto de exame e apreciação, devendo-se presumir boa e válida a resolução adotada.*

...

*Oscar Saraiva entende que o julgamento da inconstitucionalidade é privativo do Judiciário, porque, se êste cabe, por força de preceito expresso, a função em aprêço, nenhum dos outros poderes tem competência para exercê-la 'sob pena de se confundirem as atribuições dêstes, o que a nossa Constituição veda, ao prescrever a sua separação e independência'. Não acolhemos, todavia, êsse entendimento do culto e esclarecido jurisconsulto, que se choca, aliás, com a opinião unânime dos doutôres. Damo-lhe razão, apenas quando nega aos funcionários administrativos competência para se recusar a aplicar uma lei sob alegação de sua inconstitucionalidade. É que a sanção presidencial afasta qualquer possível manifestação dos funcionários administrativos, que não dispõem do exercício do poder executivo. (sic)*

Desta feita, se o órgão administrativo deixa de aplicar lei vigente por considerá-la inconstitucional, não apenas invade a esfera de competência do Poder Judiciário como também fere de morte um dos princípios norteadores da administração pública, qual seja, o princípio da hierarquia, pois se está discordando do Chefe do Poder Executivo que, ao não vetar a lei está reconhecendo sua constitucionalidade.

Em face do exposto, parece-nos **equivocada** a afirmação daqueles que pregam que: *se a administração é vinculada aos ditames da lei, muito mais será aos da Lei Maior, logo pode negar aplicação à lei manifestamente inconstitucional.* Rotundo engano, pois, primeiro, milita a favor de todas as leis a **presunção de constitucionalidade**; segundo, mesmo sendo uma presunção *juris tantum*, só ao órgão legitimamente indicado pela Constituição Federal como competente para exercer o controle de constitucionalidade cabe desconstituir a presunção.

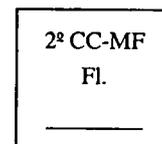
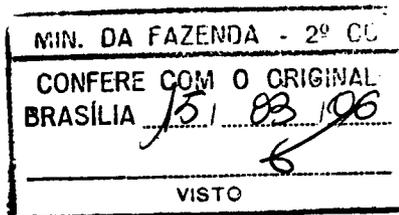
Pertinente trazer à colação as conclusões de Lúcio Bittencourt sobre o tema, na obra já citada:

<sup>5</sup> Bittencourt, Lúcio - O Contrôlo Jurisdicional da Constitucionalidade, Forense, 1968, 2ª edição, págs.91 a 96.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10825.000031/00-85  
Recurso nº : 130.347  
Acórdão nº : 204-00.525



*A lei, enquanto não declarada pelos tribunais incompatível com a Constituição, é lei - não se presume lei - é para todos os efeitos. Submete ao seu império tôdas as relações jurídicas a que visa disciplinar e conserva plena e íntegra aquela força formal que a torna irrefragável, segundo a expressão de Otto Mayer.*

*Aliás, em relação à lei, ocorre ainda situação diversa da que se manifesta no tocante aos atos jurídicos públicos ou privados, e que reforça a idéia de sua eficácia enquanto não declarada por via jurisdicional. É que, em relação a ela, existe o princípio da obrigatoriedade, que constitui, dentro de qualquer doutrina de direito público, a garantia e a segurança da ordem jurídica.*

*Sendo a lei obrigatória, por natureza e por definição, não seria possível facilitar a quem quer que fôsse furta-se a obedecer-lhes os preceitos sob o pretexto de que a considera contrária à Carta Política. A lei, enquanto não declarada inoperante, não se presume válida: ela é válida, eficaz e obrigatória. (sic)*

Ainda sobre o tema, são valiosos os ensinamentos do festejado constitucionalista Luís Roberto Barroso<sup>6</sup>:

*A presunção de constitucionalidade das leis encerra, naturalmente, uma presunção iuris tantum, que pode ser infirmada pela declaração em sentido contrário do órgão jurisdicional competente. O princípio desempenha uma função pragmática indispensável na manutenção da imperatividade das normas jurídicas e, por via de consequência, na harmonia do sistema. O descumprimento ou não-aplicação da lei, sob o fundamento de inconstitucionalidade, antes que o vício haja sido proclamado pelo órgão competente, sujeita a vontade insubmissa às sanções prescritas pelo ordenamento. Antes da decisão judicial, quem subtrair-se à lei o fará por sua conta e risco. (grifo nosso).*

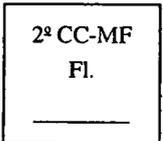
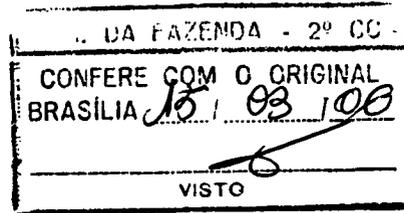
A meu sentir, é imperioso reconhecer que no Direito brasileiro, o controle de constitucionalidade das leis em vigor é atribuição exclusiva do Poder Judiciário. Com isso, não sendo declarada a inconstitucionalidade pelo Jurisdicional, seja com efeitos *erga omnes* no controle concentrado de constitucionalidade, seja com efeito *inter partes* no controle difuso, a lei goza de presunção de constitucionalidade, e, por conseguinte, é válida e tem aplicação cogente em todo o território nacional.

A declaração incidental de inconstitucionalidade de lei é ato de tamanha **gravidade**, que, desde a Constituição Federal de 1934, há exigência expressa de reserva de plenário para que os tribunais exerçam o controle difuso de constitucionalidade. Por essa regra, suscitado o incidente de inconstitucionalidade por um dos membros do tribunal, suspende-se o julgamento do processo e remete-se a questão incidental para o pleno ou órgão que o represente. A inconstitucionalidade somente será declarada por voto da maioria absoluta dos membros do tribunal (art. 97, da Seção I do Capítulo III - **Do Poder Judiciário** - do Título IV - Das Organizações dos Poderes da CF/88). Essa exigência veio para uniformizar a interpretação constitucional no âmbito de cada tribunal. E como se processaria o incidente de inconstitucionalidade no processo administrativo, já que, diferentemente do que ocorre nos tribunais do Judiciário, nos administrativo não há a previsão para tal. Aliás, não poderia mesmo haver, pois, conforme já fartamente demonstrado, órgão nenhum da administração tem poderes para exercer o controle difuso de constitucionalidade.

<sup>6</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. São Paulo: ed. Saraiva, 3ª edição, pp 170 e 171.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10825.000031/00-85  
Recurso nº : 130.347  
Acórdão nº : 204-00.525

Ora, se para os tribunais do Judiciário é exigida a reserva de plenário, como então, querer que os órgãos judicantes da administração, por suas turmas ou Câmaras, possam exercer o controle de constitucionalidade. Se assim fosse possível, a esfera administrativa estaria investida de mais poder do que o próprio judiciário. E o que dizer, então, da impossibilidade de a Fazenda Nacional recorrer ao Supremo Tribunal Federal quando a instância administrativa julgar determinada lei inconstitucional, o que não ocorre quando o controle é feito no Judiciário.

Veja-se ao absurdo a que chegaríamos: se determinada lei fosse declarada inconstitucional em controle difuso, a questão, se as partes forem diligentes, iria ser decidida, em última instância, pelo STF. Agora reparem, se a inconstitucionalidade fosse apontada na esfera administrativa, a questão sequer chegaria a ser discutida no Judiciário, que dirá no Supremo Tribunal Federal. Com isso, a decisão administrativa teria mais força do que a de todos os outros órgãos do Poder Judiciário, à exceção do Supremo. Em outras palavras, em matéria de inconstitucionalidade, a Câmara Superior de Recursos Fiscais estaria alçada no mesmo patamar do STF, pois da decisão que declarasse alguma lei inconstitucional, assim como ocorre no STF, não caberia qualquer recurso.

Por último, cabe registrar que deixar de aplicar lei ordinária específica por entender que lei complementar é que deveria regular a matéria, é eufemismo, pois, na verdade, essa recusa de vigência da lei ordinária equivale a reconhecê-la inquinada de inconstitucionalidade por vício formal.

De tudo o que foi dito, resta concluir que falece aos órgãos judicantes da Administração competência para afastar a aplicação de lei ainda vigente. Missão atribuída exclusivamente ao Poder Judiciário.

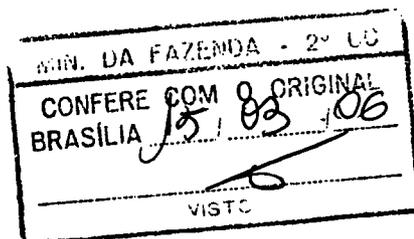
Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 12 de setembro de 2005.

HENRIQUE PINHEIRO TORRES



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10825.000031/00-85  
Recurso nº : 130.347  
Acórdão nº : 204-00.525

### DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO FLÁVIO DE SÁ MUNHOZ

A questão em discussão nos presentes autos é se o direito ao ressarcimento ou compensação do saldo credor do IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779/99, se restringe aos créditos decorrentes das aquisições de insumos recebidos no estabelecimento industrial a partir de 1º de janeiro de 1999, ou se, ao contrário, engloba os créditos decorrentes das aquisições de insumos anteriores a esta data que estivessem regularmente escriturados como saldo credor na apuração do contribuinte.

O art. 11 da Lei nº 9.779/99 instituiu uma nova forma de aproveitamento do saldo credor de IPI, permitindo que ele seja compensado com outros tributos e não apenas com o IPI apurado. Tal dispositivo estabeleceu que o saldo credor do IPI poderia ser utilizado para compensação com outros tributos.

Para que se verifique qual o saldo credor de um período, é necessário considerar qual o saldo inicial, quais os créditos e quais os débitos de determinado período.

No caso dos presentes autos não há contestação da autoridade administrativa em relação à regularidade dos créditos escriturados, que compõem o saldo inicial do período. A Recorrente apurou saldo credor ao final do trimestre, computando o saldo inicial registrado em sua escrituração, acrescentando os créditos e deduzindo os débitos decorrentes das operações realizadas no trimestre.

Apesar do art. 11 da Lei nº 9.779/99 não ter atrelado qualquer condição, limite ou restrição ao aproveitamento do saldo credor de IPI, a Secretaria da Receita Federal baixou a Instrução Normativa SRF nº 33/99, na qual restringiu, em seu artigo 4º, o aproveitamento do benefício concedido aos insumos adquiridos a partir de 1º de janeiro de 1999, nestes termos:

*Art. 4º 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.*

O artigo 5º da mesma Instrução Normativa dispõe que o aproveitamento do saldo credor de IPI acumulado até 31 de dezembro de 1998 serve somente à dedução do próprio IPI devido, vedada sua compensação ou ressarcimento.

Logo, a mencionada Instrução Normativa inovou o ordenamento jurídico, criando uma restrição à aplicabilidade de um dispositivo legal não prevista no texto da lei, em evidente violação do princípio da estrita legalidade.

Além de violar o princípio da estrita legalidade, a Instrução Normativa nº 33/99 encerra uma interpretação absolutamente equivocada do artigo 11 da Lei nº 9.779/99. Este último é claro ao abrir a possibilidade, a partir da promulgação da lei, de compensação do saldo credor acumulado de IPI com débitos de outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

De fato, o que se tornou possível, a partir de janeiro de 1999 (data da promulgação da lei) foi a compensação do saldo credor do IPI com débitos de outros tributos, e



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10825.000031/00-85  
Recurso nº : 130.347  
Acórdão nº : 204-00.525

.. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 15 03 06
VISTO

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

não, como pretende a aludida Instrução Normativa, a acumulação de saldo credor de IPI para este fim específico de compensação.

Tal interpretação é exigência do próprio texto do referido artigo 11 que dispõe que “o saldo credor...poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996...”.

Ou seja, não distinguindo o saldo credor acumulado até a data da promulgação da lei do saldo credor que começou a ser acumulado depois de sua promulgação, a interpretação que se impõe é a de que o benefício alcança ambos, indistintamente.

Cabe aqui mencionar trecho da clássica obra de Carlos Maximiliano, “Hermenêutica e Aplicação do Direito”, no qual o autor tece considerações acerca do consagrado princípio *Ubi lex non distinguit nec distinguere debemus* (onde a lei não distingue, não pode o intérprete fazer distinções):

*Quando o texto dispõe de modo amplo, sem limitações evidentes, é dever do intérprete aplicá-lo a todos os casos particulares que se possam enquadrar na hipótese geral prevista explicitamente; não tente distinguir entre as circunstâncias da questão e as outras; cumpra a norma tal qual é, sem acrescentar condições novas, nem dispensar nenhuma das expressas.*

Em reforço ao entendimento ora sustentado, cumpre observar o entendimento do Eg. STJ, em Acórdão assim ementado:

**CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. INSUMOS. ISENÇÃO. CREDITAMENTO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. LEI Nº 9.779/99.**

1. Até que seja totalmente implementada a Reforma Tributária e criado o IVA – Imposto sobre o Valor Agregado (o que ocorrerá somente em 2007), valerá a regra da não-cumulatividade, que encontra assento constitucional.

2. A Lei nº 9.779/99, por força do assento constitucional do princípio da não-cumulatividade, tem caráter meramente elucidativo e explicitador. Apresenta nítida feição interpretativa, podendo operar efeitos retroativos para atingir a operações anteriores ao seu advento, em conformidade com o que preceitua o artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, segundo o qual “a lei se aplica a ato ou fato pretérito” sempre que apresentar conteúdo interpretativo.

3. Se a Lei nº 9.779/99 apenas explicita uma norma constitucional que é auto-aplicável (princípio da não-cumulatividade) não há razão lógica, nem jurídica, que justifique tratamento diferenciado entre situações fáticas absolutamente idênticas, só porque concretizada uma antes e outra depois da lei.

4. Recurso especial improvido. (REsp 435783/AL; RECURSO ESPECIAL 2002/0062874-1, Relator(a) p/ Acórdão Ministro CASTRO MEIRA, DJ 03.05.2004 p. 127)

Com estas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso para reconhecer o direito de crédito da recorrente.

É como voto.

Sala das Sessões, em 12 de setembro de 2005.

  
FLÁVIO DE SÁ MUNHOZ