



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.010212/2002-56  
Recurso nº : 133.079  
Acórdão nº : 204-01.450

MF-Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 27/02/07  
Rubrica

2º CC-MF  
Fl.

Recorrente : SINGER DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 02/06/2006

José de Jesus Martins Costa  
Mai. Siape 91792

### 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 ou isento, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos pelo estabelecimento contribuinte a partir de 1º de janeiro de 1999.

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

**CORREÇÃO MONETÁRIA DOS CRÉDITOS.** À falta de disposição legal de amparo é inadmissível a aplicação de correção monetária aos créditos não aproveitados na escrita fiscal por insuficiência de débitos no respectivo período de apuração, devendo a compensação de tais créditos se dar pelo valor nominal.

### Recurso negado.

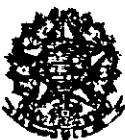
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SINGER DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Flávio de Sá Munhoz que apresentou declaração de voto, Raquel Motta B. Minatel (Suplente), Leonardo Siade Manzan e Ivan Allegretti (Suplente).

Sala das Sessões, em 29 de junho de 2006.

Henrique Pinheiro Torres  
Presidente  
  
Nayra/Bastos Manatta  
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire e Júlio César Alves Ramos.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COMO ORIGINAL  
Brasília, 02/09/2006

José de ~~Jesus~~ <sup>Costa</sup>  
Nº Siape 91792

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10830.010212/2002-56  
Recurso nº : 133.079  
Acórdão nº : 204-01.450

Recorrente : SINGER DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

## RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos do IPI, com base no art. 11 da Lei nº 9779/99, decorrente de saldo credor do imposto advindos da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem aplicados na industrialização de produto tributado à alíquota zero, entrados no estabelecimento industrial em 1998. Tais insumos foram aplicados na fabricação de produto tributado à alíquota zero.

A DRF em Campinas - SP indeferiu o pleito sob o argumento de que não há previsão legal para o pleito.

Inconformada a contribuinte apresentou impugnação alegando em sua defesa:

1. a Constituição Federal/88 estabeleceu a não cumulatividade do IPI, sem quaisquer restrições, assim, não pode o despacho decisório limitar o alcance da norma constitucional baseado em norma infraconstitucional;
2. o direito pleiteado encontra amparo na Lei nº 9779/99, que não deixa dúvidas quanto à possibilidade de utilização de créditos acumulados do IPI originários de operações isentas, independente do destino e da denominação dada aos insumos usados.
3. a referida lei tem natureza declaratória e seus efeitos devem ser aplicados retroativamente;
4. as limitações contidas na IN SRF 33/99 são inconstitucionais;
5. os arts. 73 e 74 da Lei nº 9430/96 revela a intenção do legislador de acolher o entendimento jurisprudencial e garantir o cumprimento da não-cumulatividade; e
6. os créditos devem ser corrigidos pela taxa Selic.

A DRJ em Ribeirão Preto - SP indeferiu a solicitação.

A contribuinte apresentou recurso voluntário, cujos argumentos são os mesmos da impugnação.

É o relatório.

VSM //



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 22/09/06  
José de Jesus Martins Costa  
Mat. Siage 91792

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10830.010212/2002-56  
Recurso nº : 133.079  
Acórdão nº : 204-01.450

VOTO DA CONSELHEIRA- RELATORA  
NAYRA BASTOS MANATTA

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

Versa a presente lide sobre pedido de ressarcimento do saldo credor do IPI, referente ao imposto pago nas aquisições de insumos destinados a emprego na fabricação de produtos tributados à alíquota zero e isentos, em períodos anteriores a janeiro de 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.

Para o deslinde da presente questão adoto o voto proferido pelo ilustre Conselheiro e Presidente desta Câmara - Henrique Pinheiro Torres - quando do julgamento do Recurso nº 114.647, que resultou no Acórdão nº 202-13.708 e, para isso, transcrevo a maior parte de suas assertivas:

*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, inciso II, verbis:*

*"Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:*

*(...)*

*§ 3º O imposto previsto no inciso 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 CTN 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, em 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 produtos tributados do estabelecimento contribuinte, em um*

*N 134*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 21/01/06

José dos Anjos Martins Costa  
Mat. Siape 91792

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10830.010212/2002-56  
Recurso nº : 133.079  
Acórdão nº : 204-01.450

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); ou seja, se houver débito do imposto na saída dos produtos do estabelecimento contribuinte, necessariamente haverá crédito do IPI pago nas aquisições de insumos empregados nos produtos tributados saídos do estabelecimento industrial ou equiparado.

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, consequentemente, não se poderia utilizar os créditos básicos referentes aos insumos, uma vez não existir imposto a ser compensado. Ora, não havendo débito na saída dos produtos do estabelecimento contribuinte, não há o que ser compensado; portanto, não se pode falar em créditos na entrada, pois 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, inciso I, do RIPI/82, e, posteriormente, pelo art. 147, inciso I, do RIPI/1998, c/c o art. 174, inciso 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. Não se alegue que o dispositivo acima vai de encontro ao princípio da não-cumulatividade do IPI, pois este não assegura o direito ao crédito relativo às entradas (operações anteriores) quando não há débitos nas saídas em virtude de tributação à alíquota neutra (zero), até porque o texto constitucional garante a compensação do imposto devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Como nas operações com produtos sujeitos à alíquota zero não há imposto devido, obviamente não existe imposto a ser compensado e, portanto, não há falar-se em créditos, tampouco em não-cumulatividade. 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.

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 22/09/06

José de Jesus Martins Costa  
M.R. Siape 91792

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10830.010212/2002-56  
Recurso nº : 133.079  
Acórdão nº : 204-01.450

periodo anterior a primeiro de janeiro de 1999, quando passaram a viger as modificações introduzidas pelo artigo 11 da Lei nº 9.779/1999 na sistemática de créditos.

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 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, inciso 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 nº 125/1989 e nos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430/96, que foram regulamentados pela IN SRF nº 21/1997, alterada pela IN SRF nº 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 nº 109.047, com o seguinte teor:

"O Sr. Ministro Octávio Gallotti (Relator): ao introduzir o princípio da não-cumulatividade no sistema tributário nacional, a emenda Constitucional nº 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.

A lição de Aliomar Baleiro, 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.

134



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	Brasília, <u>02/09/06</u>
José de Jesus Martins Costa Mat. Siape 91792	
2º CC-MF Fl.	

Processo nº : 10830.010212/2002-56  
Recurso nº : 133.079  
Acórdão nº : 204-01.450

*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 é o objetivo do constituinte 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 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 eminentíssimo 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 minguia 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.*

*11/134*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 02/00/06

José de Jesus Marins Costa  
Mat. Siape 91792

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10830.010212/2002-56  
Recurso nº : 133.079  
Acórdão nº : 204-01.450

*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 Távora, 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).*

*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 nº 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 nº 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 nº 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.*

*Dianete do exposto, não conheço do Recurso Extraordinário." (negrito)*

*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, é forçoso reconhecer-se que somente a partir de 1º/01/1999, com a entrada em vigor da Lei nº 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.*

*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, retroagir 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, pois o julgador administrativo não pode fazer as vezes de legislador ordinário impondo ônus ao erário público.*

MAN 34



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 02/09/06

José de Jesus Marinho Costa  
M.A. Siage 91792

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10830.010212/2002-56  
Recurso nº : 133.079  
Acórdão nº : 204-01.450

No que tange à constitucionalidade da norma aventada pela recorrente, filiamos-nos à corrente doutrinária que afirma a impossibilidade de ser apreciada pela esfera administrativa.

O julgamento administrativo está estruturado como atividade de controle interno de atos praticados pela própria Administração, apenas no que concerne à legalidade e legitimidade destes atos, ou seja, se o procedimento adotado pela autoridade fiscal encontra-se balizado pela lei e dentro dos limites nela estabelecidos. No exercício desta função cabe ao julgador administrativo proceder ao exame da norma jurídica, em toda sua extensão, limitando-se, o alcance desta análise, aos elementos necessários e suficientes para a correta compreensão e aplicação do comando emanado da norma. O exame da validade ou não da norma face aos dispositivos constitucionais escapa do objetivo do processo administrativo fiscal, estando fora da sua competência.

Themístocles Brandão Cavalcanti in "Curso de Direito Administrativo", Livraria Freitas Bastos S.A, RJ, 2000, assim manifesta-se:

*Os tribunais administrativos são órgãos jurisdicionais, por meio dos quais o poder executivo impõe à administração o respeito ao Direito. Os tribunais administrativos não transferem as suas atribuições às autoridades judiciais, são apenas uma das formas por meio das quais se exerce a autoridade administrativa.*

*Conciliamos, assim, os dois princípios: a autoridade administrativa decide soberanamente dentro da esfera administrativa. Contra estes, só existe o recurso judicial, limitado, entretanto, à apreciação da legalidade dos atos administrativos, verdade, como se acha, ao conhecimento da justiça, da oportunidade ou da conveniência que ditarem à administração pública a prática desses atos.*

Segundo o ilustre mestre Hely Lopes Meireles, o processo administrativo está subordinado ao princípio da legalidade objetiva, que o rege:

*O princípio da legalidade objetiva exige que o processo administrativo seja instaurado com base e para preservação da lei. Daí sustentar GIANNINI que o processo, como recurso administrativo, ao mesmo tempo que ampara o particular serve também ao interesse público na defesa da norma jurídica objetiva, visando manter o império da legalidade e da justiça no funcionamento da Administração. Todo processo administrativo há de embasar-se, portanto, numa norma legal específica para apresentar-se com legalidade objetiva, sob pena de invalidade.*

Depreende-se daí que, para estes juristas, a função do processo administrativo é conferir a validade e legalidade dos atos procedimentais praticados pela Administração, limitando-se, portanto, aos limites da norma jurídica, na qual embasaram-se os atos em análise.

A apreciação de matéria constitucional em tribunal administrativo exarceba a sua competência originária, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal.

O Estado brasileiro assenta-se sobre o tripé dos três Poderes, quais sejam: Executivo, Legislativo e Judiciário. No seu Título IV, a Carta Magna de 1988 trata da organização destes três Poderes, estabelecendo sua estrutura básica e as respectivas competências.

No Capítulo III deste Título trata especialmente do Poder Judiciário, estabelecendo sua competência, que seria a de dizer o direito. Especificamente no que trata do

11/10/06 8



Processo nº : 10830.010212/2002-56  
Recurso nº : 133.079  
Acórdão nº : 204-01.450

controle da constitucionalidade das normas observa-se que o legislador constitucional teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Atribui, o constituinte, esta competência exclusivamente ao Poder Judiciário, e, em particular ao Supremo Tribunal Federal, que se pronunciará de maneira definitiva sobre a constitucionalidade das leis.

Tal foi o cuidado do legislador que, ainda que as esferas hierarquicamente inferiores do Judiciário julguem inconstitucional determinada norma, devem, obrigatoriamente, submeter sua decisão, em grau de recurso obrigatório, ao órgão máximo do Judiciário – Supremo Tribunal Federal – que é quem dirá de forma definitiva a constitucionalidade ou não da norma em apreço.

Ainda no Supremo Tribunal Federal, para que uma norma seja declarada, de maneira definitiva, inconstitucional, é preciso que seja apreciada pelo seu pleno, e não apenas por suas turmas comuns. Ou seja, garante-se a manifestação da maioria absoluta dos representantes do órgão máximo do Poder Judiciário na análise da constitucionalidade das normas jurídicas, tal é a importância desta matéria.

Toda esta preocupação por parte do legislador constituinte objetivou não permitir que a incoerência de se ter uma lei declarada inconstitucional por determinado Tribunal, e por outro não. Resguardou-se, desta forma, a competência derradeira para manifestar-se sobre a constitucionalidade das leis à instância superior do Judiciário, qual seja, o Supremo Tribunal Federal.

Permitir que órgãos colegiados administrativos apreciassem a constitucionalidade de lei seria infringir disposto da própria Constituição Federal, padecendo, portanto, a decisão que assim o fizer, ela própria, de vício de constitucionalidade, já que invadiu competência exclusiva de outro Poder definida no texto constitucional.

O professor Hugo de Brito Machado *in “Mandado de Segurança em Matéria Tributária”*, Ed. Revista dos Tribunais, páginas 302/303, assim conclui:

*A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional.*

Por ocasião da realização do 24º Simpósio Nacional de Direito Tributário, o ilustre professor, mais uma vez, manifestou acerca desta árdua questão afirmando que a autoridade administrativa tem o dever de aplicar a lei que não teve sua inconstitucionalidade declarada pelo STF, devendo, entretanto, deixar de aplica-la, sob pena de responder pelos danos porventura daí decorrentes, apenas se a inconstitucionalidade da norma já tiver sido declarada pelo STF, em sede de controle concentrado, ou cuja vigência já houver sido suspensa pelo Senado Federal, em face de decisão definitiva em sede de controle difuso.

Ademais, como da decisão administrativa não cabe recurso obrigatório ao Poder Judiciário, em se permitindo a declaração de inconstitucionalidade de lei pelos órgãos administrativos judicantes, as decisões que assim a proferissem não estariam sujeitas ao crivo do Supremo Tribunal Federal que é a quem compete, em grau de definitividade, a guarda da Constituição. Poder-se-ia, nestes casos, ter a absurda hipótese de o tribunal administrativo declarar determinada norma inconstitucional e o Judiciário, em manifestação do seu órgão máximo, pronunciar-se em sentido inverso.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília.	<i>02/09/06</i>
José do Jesus Martins Costa	
Mat. Siape 91792	

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10830.010212/2002-56  
Recurso nº : 133.079  
Acórdão nº : 204-01.450

Como da decisão definitiva proferida na esfera administrativa não pode o Estado recorrer ao Judiciário, uma vez ocorrida a situação retrocitada, estar-se-ia dispensando o pagamento de tributo indevidamente, o que corresponde a crime de responsabilidade funcional, podendo o infrator responder pelos danos causados pelo seu ato.

No que diz respeito à atualização monetária dos créditos do IPI a serem resarcidos com base no art. 11 da Lei nº 9.779/99 é de se verificar, primeiramente, como bem frisou a decisão recorrida, que não se trata de repetição de indébito tributário, para a qual há previsão legal expressa para as atualizações monetárias, mas sim de pedido de resarcimento de créditos básicos do IPI.

Vejamos que o Parecer AGU/MF nº 01/96 trata especificamente de correção monetária no caso de repetição de indébito tributário. O indébito tributário é representado por um recolhimento indevido ou a maior que o devido, ou seja, nos casos em que houve recolhimento a maior beneficiando a Fazenda Nacional.

Neste caso torna-se lógico que na restituição do indébito tributário os créditos existentes em favor do sujeito passivo sejam corrigidos monetariamente pelos mesmos índices que a Fazenda usa para corrigir seus créditos.

Neste escopo é que veio a norma contida no artigo 66 e seu parágrafo 3º, da Lei nº 8.383/91 tratando exclusivamente do indébito tributário e sua compensação com valores de créditos tributários devidos, determinado em seu parágrafo 3º que tais operações sejam efetuadas pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR, in litteris:

*Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.*

*§ 3 - A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.*

Da disposição literal da norma invocada tem-se que não contempla o saldo credor do IPI acumulado de um período de apuração para outro na escrituração fiscal.

O resarcimento de créditos básicos do IPI não utilizados no período trata-se, em verdade de um incentivo fiscal, já que o legislador autorizou o resarcimento em espécie ou sob forma de compensação com outros tributos, de eventual saldo credor do imposto não utilizado na compensação com débitos do próprio IPI.

Diferente portanto da restituição, pois não há pagamento indevido, mas sim uma faculdade, concedida pelo legislador de se ressarcir um crédito não utilizado na dinâmica do IPI.

O sistema de compensação de débitos e créditos do IPI é decorrente do princípio constitucional da não-cumulatividade, inserto no artigo 153, § 3º, II, da Constituição Federal, sendo, portanto, instituto de direito público, devendo o seu exercício se dar nos estritos ditames da lei, sob pena de ser o legislador substituído em matéria de sua estrita competência. Assim, à falta de disposição legal de amparo é inadmissível a aplicação de correção monetária aos créditos não aproveitados na escrita fiscal por insuficiência de débitos no respectivo período de apuração, devendo a compensação de tais créditos se dar pelo valor nominal.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.010212/2002-56  
Recurso nº : 133.079  
Acórdão nº : 204-01.450

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 02/09/2006

José de Jesus Martins Costa  
Mat. Siape 91792

2º CC-MF  
Fl.

O Ministro Moreira Alves, do Supremo Tribunal Federal, em despacho exarado no Agravo de Instrumento no 198889-1/SP, de 26 de maio de 1997, embora tratando de ICMS, espôs pensamento no mesmo sentido:

(...) Segundo a própria sistemática de não-cumulatividade que gera os "créditos" que o contribuinte tem direito, a compensação deve ocorrer pelos valores nominais. Assim dispõe a lei paulista. A correção monetária dos "créditos", além de não permitida pela lei, desvirtuará a sistemática do tributo.

(...)

23.1 – Em outras palavras, o tributo incide e opera-se o sistema de compensação do imposto devido com o tributo já recolhido sobre a mesma mercadoria, o qual impede a incidência de ICM em cascata. Do quantum simplesmente apurado pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, deduz-se o tributo já recolhido em operações anteriores com aquela mercadoria, ou seus componentes, ou sua matéria prima, produto que esteja incluído no processo de sua produção de forma direta. Assim, os eventuais créditos não representam o lado inverso da obrigação, constitui apenas um registro contábil de apuração do ICMS, visando sua incidência de forma cumulativa.

(...)

25.) Na realidade, compensam-se créditos e débitos pelo valor nominal constituídos no período de apuração. Incidindo correção monetária nos créditos, sendo contabilizado, um que for, em valor maior que o nominal, haverá ofensa ao princípio da não-cumulatividade. É um efeito cascata ao contrário, porque estará se compensando tributo não pago, não recolhido.

26.) O ato de creditar tem como correlativo o ato de debitar. O correspondente dos "créditos" contábeis em discussão são os valores registrados na coluna dos débitos, os quais também não sofrem nenhuma correção monetária – o que configura mais uma razão a infirmar a invocação da "isonomia" para justificar a atualização monetária dos chamados "créditos". Somente após o cotejo das duas colunas quantifica-se o crédito tributário, o que bem demonstra a completa distinção entre este e aqueles.

27.) Estabelecida a natureza meramente contábil, escritural do chamado "crédito" do ICMS (elemento a ser considerado no cálculo do montante do ICMS a pagar), há que se concluir pela impossibilidade de corrigi-lo monetariamente. Tratando-se de operação meramente escritural, no sentido de que não tem expressão ontologicamente monetária, não se pode pretender, não se pode pretender aplicar o instituto da correção ao creditamento do ICMS.

(...)

29.) Por sua vez não há falar-se em violação ao princípio da isonomia, isto porque, em primeiro lugar, a correção monetária dos créditos não está prevista na legislação e, ao vedar-se a correção monetária dos créditos de ICMS não se deu tratamento desigual a situações equivalentes. A correção monetária do crédito tributário incide apenas quando este está definitivamente constituído, ou quando recolhido em atraso, mas não antes disso. Nesse sentido prevê a legislação. São créditos na expressão total do termo jurídico, podendo o Estado exigir-los. Diferencia-se do crédito escritural, que existe para fazer valer o princípio da não cumulatividade." (destaques do original)

Teve a mesma compreensão o voto manifestado pelo Ministro Maurício Corrêa, no R.E. no 223.566-4/SP, de 31 de março de 1998, que também trata de ICMS, que foi assim ementado:

// 134



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
CONFERE COMO ORIGINAL

Brasília. 21/06/2006

José de Souza Andrade Costa  
Nas. Siape 91792

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10830.010212/2002-56  
Recurso nº : 133.079  
Acórdão nº : 204-01.450

**EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. CORREÇÃO MONTÁRIA DO DÉBITO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A ATUALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA E AO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPROCEDÊNCIA.**

*Crédito de ICMS. Natureza meramente contábil. Operação escritural, razão pela qual não se pode pretender a aplicação da atualização monetária.*

*A correção monetária do crédito do ICMS, por não estar prevista na legislação estadual, não pode ser deferida pelo Judiciário sob pena de substituir-se o legislador em matéria de sua estrita competência.*

*Alegação de ofensa ao princípio da isonomia e ao da não-cumulatividade. Improcedência. Se a legislação estadual somente prevê a correção monetária do débito tributário e não a atualização do crédito, não há que se falar em tratamento desigual a situações equivalentes.*

*3.1 A correção monetária incide sobre o débito tributário devidamente constituído, ou quando recolhido em atraso. Diferencia-se do crédito escritural – técnica de contabilização para a equação entre débito e crédito -, a fim de fazer valer o princípio da não-cumulatividade.*

As manifestações do Supremo Tribunal Federal favoráveis à atualização monetária dos créditos escriturais dos tributos submetidos ao princípio da não-cumulatividade se dão nas hipóteses em que há obstáculo ao creditamento, consubstanciado em atuação do fisco. Tal não ocorre com a espécie sob análise.

Assim sendo, diante da ausência de qualquer norma legal que autorize a atualização monetária de saldo credor de créditos básicos do IPI, em caso de resarcimento, é de se negar o pedido da recorrente.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso interposto.

Sala das Sessões, em 29 de junho de 2006.

NAYRA BASTOS MANATTA //



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 02/09/06

*José de Jesus Martins Costa*  
Mat. Siape 91792

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10830.010212/2002-56  
Recurso nº : 133.079  
Acórdão nº : 204-01.450

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

*H/*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 02/06/2006

José de Jesus Martins Costa  
Mat. Stupe 91792

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10830.010212/2002-56  
Recurso nº : 133.079  
Acórdão nº : 204-01.450

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 29 de junho de 2006.

FLÁVIO DE SÁ MUNHOZ

11