



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 27/02/06
Rubrica

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13405.000201/99-82
Recurso nº : 123.908
Acórdão nº : 204-00.910

Recorrente : MOTOGEAR NORTE INDÚSTRIA DE ENGRENAGENS LTDA.
Recorrida : DRJ em Recife - PE

MIN. DA FAZENDA - UC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 27/02/06
VISTO

IPI. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS DECORRENTES DE AQUISIÇÕES DE INSUMOS APLICADOS EM PRODUTOS VENDIDOS À ZONA FRANCA DE MANAUS. IMPOSSIBILIDADE. Como a legislação concessiva do benefício de isenção para os produtos nacionais enviados para a Zona Franca de Manaus apenas previu a manutenção dos créditos correspondentes, não há direito a ressarcimento dos mesmos. Interpretação literal do art. 4º da Lei nº 8.387/91.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MOTOGEAR NORTE INDÚSTRIA DE ENGRENAGENS 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, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Gustavo de Freitas Cavalcanti Costa (Suplente) e Adriene Maria de Miranda. Fez sustentação oral pela Recorrente, o Dr. Rodrigo Gonzalez.

Sala das Sessões, em 25 de janeiro de 2006.


Henrique Pinheiro Torres
Presidente


Júlio César Alves Ramos
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire e Nayra Bastos Manatta.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13405.000201/99-82
Recurso nº : 123.908
Acórdão nº : 204-00.910

MIN. DA FAZENDA - D.F.
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 07/06/00
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Recorrente : MOTOGEAR NORTE INDÚSTRIA DE ENGRENAGENS LTDA.

RELATÓRIO

A empresa pleiteou em ressarcimento créditos de IPI relativos às aquisições de insumos aplicados em produtos vendidos a empresas situadas na Zona Franca de Manaus, ocorridas no período compreendido entre o terceiro trimestre de 1997 e o último trimestre do ano de 1998. A pretensão busca respaldo no art. 4º da Lei nº 8.387/91.

A DRF em Recife - PE indeferiu o pedido em sua totalidade por entender que a legislação mencionada não dá suporte ao ressarcimento daqueles créditos, pois apenas autoriza a manutenção dos mesmos, nada dispondo quanto a sua utilização. Entende, assim a DRF que somente foi autorizado registro dos créditos nos livros fiscais para serem usados no abatimento do IPI devido por saídas tributadas.

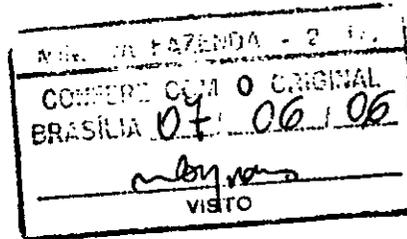
A empresa manifestou sua inconformidade com aquele despacho decisório, endereçada à DRJ em Recife - PE, que a considerou improcedente, mantendo, em todos os seus termos, o despacho decisório da DRF.

Irresignada, recorre a empresa a esta Casa, renovando os argumentos já apresentados em sua manifestação de inconformidade e que se podem resumir em que a utilização dos créditos em qualquer das modalidades previstas no Regulamento do IPI está implícita na autorização para a manutenção dos créditos, pois, sem ela, o benefício concedido perde o efeito. Tal interpretação encontra reforço após a edição da Lei nº 8.402/92, que renovou os benefícios fiscais relacionados às operações de exportação, a que são equiparadas as vendas à ZFM, e ainda mais após o advento da Lei nº 9.779/99, que autorizou o ressarcimento de créditos em quaisquer saídas a alíquota zero e isentas. Sustenta ainda que a não concessão do direito ao ressarcimento obsta a aplicação do princípio constitucional da não cumulatividade previsto no art. 153 da Constituição Federal. Reporta a existência de farta jurisprudência deste Conselho reconhecendo a procedência dos seus argumentos, inclusive em três processos da própria empresa, cujos recursos foram julgados na Primeira Câmara desta Casa.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13405.000201/99-82
Recurso nº : 123.908
Acórdão nº : 204-00.910

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

O recurso é tempestivo, por isso dele tomo conhecimento.

Como se apontou no relatório, o período objeto do pedido – entrada dos insumos – engloba os anos de 1997 e 1998. Portanto, é anterior à entrada em vigor da Lei nº 9.779/99. Conforme já expressei em diversos outros julgados, não partilho da tese de que essa lei deva ser aplicada retroativamente, sob o argumento de que seria meramente interpretativa, tendo aplicação a disposição do art. 106 do CTN.

Assim penso porque havia norma anterior que disciplinava o direito a créditos de IPI e o restringia aos casos de saída com efetivo pagamento do imposto. Vedado, portanto, nos casos de saídas beneficiadas com isenção, de produtos NT ou de alíquota zero. Refiro-me ao art. 25 da Lei nº 4.502/64 cujo parágrafo 3º não deixa dúvidas; confira-se:

ART. 25 - A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do Imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer.

§ 1 - O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados se destinem à comercialização, industrialização ou acondicionamento e desde que os mesmos produtos ou os que resultarem do processo industrial sejam tributados na saída do estabelecimento.

§ 2 (Revogado pelo Decreto-Lei número 2.433, de 19/05/1988).

§ 3 - O Regulamento disporá sobre a anulação do crédito ou o restabelecimento do débito correspondente ao imposto deduzido, nos casos em que os produtos adquiridos saiam do estabelecimento com isenção do tributo ou os resultantes da industrialização estejam sujeitos à alíquota 0 (zero), não estejam tributados ou gozem de isenção, ainda que esta seja decorrente de uma operação no mercado interno equiparada à exportação, ressalvados os casos expressamente contemplados em lei.

Desse modo, antes da entrada em vigor da Lei nº 9.779/99, apenas nos casos de expressa autorização legal, cabia a manutenção, na escrita fiscal, dos créditos decorrentes de insumos aplicados em produtos isentos. Quando a norma concessiva não se pronunciava a respeito, era de lei o não registro desses créditos ou a sua anulação, mediante estorno, se feito o registro quando da entrada dos produtos. Manutenção, assim, significa a autorização legal para que esses créditos não precisem ser estornados.

Diverso é, *contrariu sensu*, o significado da expressão utilização. Assim dispõem os art.178 e 179 do Decreto 2.637/98:

Da Utilização dos Créditos

Normas Gerais

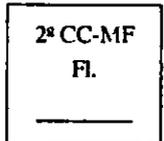
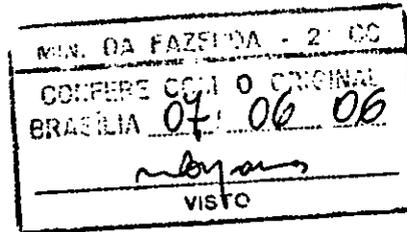
Art. 178 Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos (Constituição Federal, art. 153, 3º, inciso II, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

Normas Especiais

Art. 179 - Os créditos incentivados, para os quais a lei expressamente assegurar a manutenção e utilização, e que não forem absorvidos no período de apuração do imposto em que foram escriturados, poderão ser utilizados em outras formas de ressarcimento em dinheiro.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13405.000201/99-82
Recurso nº : 123.908
Acórdão nº : 204-00.910

Além dessa norma especial havia ainda a possibilidade de utilização, de aplicação ainda mais restrita, consistente na transferência entre estabelecimentos da mesma firma. Inicialmente restrita aos casos de exportação direta, veio depois a ser estendida ao benefício do crédito presumido instituído pela Lei nº9.363/96.

Citei o RIPI 98 por ser o último que traz, repetindo todos os anteriores, as disposições anteriores à da Lei nº 9.779/99. No atual, por ser de 2002, já se prevê a hipótese de ressarcimento genericamente.

Vê-se, desse modo, e sem sombra de dúvida, que a norma geral de utilização de créditos era a dedução dos débitos provenientes de saídas tributadas. Excepcionalmente, e apenas por expressa disposição legal, admitia-se o ressarcimento em dinheiro.

Não corresponde à verdade, portanto, a alegação de que tal exigência é feita pela SRF com base em um Parecer Normativo de sua Coordenação de Tributação. Mostrou-se acima que, ao contrário, é norma regulamentar, expressamente constante do decreto que regulamenta a exação.

E sobre o alcance vinculante dos decretos, a atingir tanto a administração quanto os contribuintes, são sempre oportunas as lições do mestre Heli Lopes Meireles ¹:

Decretos, em sentido próprio e restrito, são atos administrativos da competência exclusiva dos chefes do Executivo, destinados a prover situações gerais ou individuais, abstratamente previstas de modo expresse, explícito ou implícito pela legislação. Comumente, o decreto é normativo e geral, constituindo exceção o decreto individual. Como ato administrativo, o decreto está sempre em situação inferior à da lei, e, por isso mesmo, não a pode contrariar. O decreto geral tem, entretanto, a mesma normatividade da lei, desde que não ultrapasse a alçada regulamentar de que dispõe o Executivo.

O nosso ordenamento administrativo admite duas modalidades de decreto geral (normativo): o independente ou autônomo e o regulamentar ou de execução.

Decreto independente ou autônomo é o que dispõe sobre matéria ainda não regulada especificamente em lei. A doutrina aceita esses provimentos administrativos praeter legem para suprir a omissão do legislador, desde que não invadam as reservas da lei, isto é, matérias que só por lei podem ser reguladas. Advirta-se, todavia, que os decretos autônomos ou independentes não substituem definitivamente a lei: suprem, apenas, a sua ausência, naquilo que pode ser provido por ato do Executivo, até que a lei disponha a respeito. Promulgada a lei, fica superado o decreto.

Decreto regulamentar ou de execução é o que visa a explicar a lei e facilitar a sua execução, aclarando seus mandamentos e orientando sua aplicação. Tal decreto comumente aprova, em texto à parte, o regulamento a que se refere.

Regulamentos são atos administrativos, postos em vigência por decreto, para especificar os mandamentos da lei, ou prover situações ainda não disciplinadas por lei. Desta conceituação ressaltam os caracteres marcantes do regulamento: ato administrativo (e não legislativo); ato explicativo ou supletivo da lei; ato hierarquicamente inferior à lei; ato de eficácia externa.

Com essas considerações, entendo descabido o argumento de que a impossibilidade do ressarcimento representa uma anulação do benefício, ferindo inclusive o princípio da não-cumulatividade do imposto. De forma alguma; o aproveitamento do crédito estava sempre assegurado, desde que o contribuinte possuísse saídas tributadas com cujos débitos pudesse compensá-los.

¹ MEIRELES, Hely Lopes. Curso de Direito Administrativo. 18a. ed. São Paulo: Atlas, 2001.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13405.000201/99-82
Recurso nº : 123.908
Acórdão nº : 204-00.910

MIN. DA FAZENDA - 2ª CL
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04 06 106
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Sobre o tema, o RIPI 98 trazia já as seguintes normas:

Art. 175 – Poderá ser mantido o crédito do imposto referente a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados ou adquiridos para industrialização dos produtos saídos do estabelecimento industrial com suspensão do imposto nas hipóteses dos incisos II, III, VII, IX, X e XI do art. 40.

Art. 176 - Poderá ser mantido o crédito do imposto referente a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados ou adquiridos para industrialização dos produtos saídos do estabelecimento industrial com isenção do imposto na hipótese do art. 49.

Art. 177 – É ainda assegurado o direito à manutenção do crédito do imposto em virtude da saída de sucatas, aparas, resíduos, fragmentos e semelhantes, que resultem do emprego de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, bem assim na ocorrência de quebras admitidas neste Regulamento

Assim, dizer que a presença na lei da expressão utilização é desnecessária, implicaria ainda conceder ressarcimento nas hipóteses de saídas de produtos com suspensão, nos casos previstos no art. 175 ou na saída de sucatas, mencionada no art. 177. Ora, nada mais absurdo.

Não é por outro motivo que todas as leis concessivas de isenção ou redução a zero de alíquota, quando pretendiam conceder também o ressarcimento, expressamente autorizavam a manutenção e utilização dos créditos (como é o caso mencionado no art. 176: isenção na venda de veículos para táxi e deficientes físicos) é que se previa o seu ressarcimento ao produtor.

Nesse contexto, e conhecendo-se o brocardo de que a norma legal não contém palavras vazias, por que se acrescentava essa expressão se era ela desnecessária?

Por isso, entendo ainda que o Parecer Normativo COSIT nº 06/92 não representa um ponto de vista exclusivo da SRF, em afronta a dispositivos legais, muito menos ao princípio constitucional da não-cumulatividade. Trata-se, isto sim, de mera reiteração do que já vinha expresso na norma regulamentar.

Igualmente entendo que somente se pode falar em inoportunidade de aproveitamento quando a empresa não possui nenhuma saída tributada. No caso de saídas para a ZFM, não me parece casual que o legislador tenha omitido, por, digamos, “esquecimento”, a expressão utilização. É que não há situação em que todas as saídas de uma empresa sejam feitas para aquela região. É, assim, perfeitamente justificável a negativa de autorização para o ressarcimento ou outra forma de utilização dos créditos.

Mas, ainda que assim não se pense, e se reconheça um “cochilo” do legislador, é comezinho que a legislação concessiva de benefício fiscal há de ser interpretada literalmente. Assim dispõe o art. 111 do CTN, já citado pelo julgador de primeira instância, ao meu ver com acerto, para obstar a ampliação do conceito de manutenção previsto com exclusividade na lei de regência, a fim de incluir aí algo que nela não está, isto é, a utilização do crédito nas modalidades tratadas na legislação como excepcionalidades.

Finalmente, também não partilho o entendimento de que a Lei nº 8.402/92 teria restabelecido o benefício ao cuidar das exportações. Para tanto, basta uma leitura atenta do § 3º do art. 25 da Lei nº 4.502/64, acima transcrito, em que explicitamente se menciona a necessidade de autorização legal mesmo nos casos de operação equiparada a exportação.

Nesse sentido, gize-se que sempre que os produtos remetidos para a ZFM forem de lá exportados para o exterior prevalece o aproveitamento em ressarcimento. E isto porque

11 5



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13405.000201/99-82
Recurso nº : 123.908
Acórdão nº : 204-00.910

MIN. DA FAZENDA - 2 CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 07/06/06
<i>negos</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

assim definiu o art. 1º, inciso II daquela Lei nº 8.402/92, reconhecido no próprio RIPI 98 – art. 71.

Resta analisar o argumento do contribuinte de que é pacífico neste Conselho o entendimento de que cabe sim o ressarcimento pleiteado. Em verdade, já foi apontado no próprio voto condutor da decisão de primeira instância que o que existe é uma profunda divisão desta Casa, merecendo em algumas de suas Câmaras acolhida e rechaçando-se, em outras, aquele argumento. Apenas exemplificativamente, veja-se o Acórdão nº 203-01.527, de 19/5/94, da 3ª Câmara do 2º CC, em sentido contrário ao da pretensão da recorrente.

De não ser assim, aliás, não teria a matéria subido para apreciação por sua Câmara Superior. Frise-se ainda que, mesmo naquela instância, não está pacificado aquele entendimento.

Portanto, de jurisprudência consolidada não se fala.

O que se pode argüir, ao meu ver com razão, é que este processo deveria ter sido apreciado também pela primeira Câmara, que já examinara os outros três e concedera a pretensão da empresa. Não tendo isto, porém, ocorrido, e vindo o recurso à minha apreciação, não posso confrontar a minha convicção pela existência de decisões diferentes favoráveis à empresa.

Forte nesses argumentos, considero que não há mesmo direito a ressarcimento de créditos relativos a aquisições de insumos aplicados em saídas isentas porque destinadas a consumo na ZFM e voto por negar provimento ao recurso interposto.

É como voto.

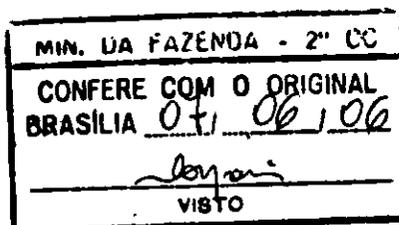
Sala das Sessões, em 25 de janeiro de 2006.


JULIO CÉSAR ALVES RAMOS



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13405.000201/99-82
Recurso nº : 123.908
Acórdão nº : 204-00.910



2º CC-MF
Fl. _____

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 IP I 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.

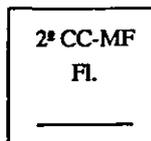
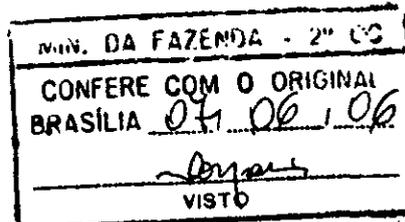
De fato, o que se tornou possível, a partir de janeiro de 1999 (data da promulgação da lei) foi a compensação do saldo credor do IPI com débitos de outros tributos, e não, como pretende a aludida Instrução Normativa, a acumulação de saldo credor de IPI para este fim específico de compensação.

A



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13405.000201/99-82
Recurso nº : 123.908
Acórdão nº : 204-00.910



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 25 de janeiro de 2006.

FLÁVIO DE SÁ MUNHOZ