



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13601.000196/00-05
Recurso nº : 136.514
Acórdão nº : 204-02.919

Recorrente : DELPHI AUTOMOTIVE SYSTEMS DO BRASIL LTDA.
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG

IPI. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ACORDO COM O ART. 11 DA LEI Nº 9.779/99. CONTROLE DO ESTOQUE PARA FINS DE CRÉDITO. PRESUNÇÃO DE USO DOS INSUMOS MAIS ANTIGOS. DESNECESSIDADE DE CONTROLE FÍSICO. A IN nº 33/99 não exige que a contribuinte controle fisicamente os estoques, criando presunção de que os insumos mais antigos são os primeiros a saírem. A presunção da própria regra afasta a exigência de controle físico.

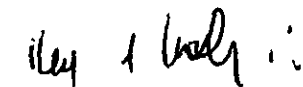
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DELPHI AUTOMOTIVE SYSTEMS DO BRASIL LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Nayra Bastos Manatta e Júlio César Alves Ramos que negavam provimento ao recurso. O Conselheiro Henrique Pinheiro Torres votou pelas conclusões. Esteve presente o Dr. Amador Outerello Fernandes. Esteve presente o Dr. Amador Outerello Fernandes.

Sala das Sessões, em 21 de novembro de 2007.


Henrique Pinheiro Torres
Presidente


Airton Adelar Hack
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Nayra Bastos Manatta, Júlio César Alves Ramos e Leonardo Siade Manzan.



Processo nº : 13601.000196/00-05
Recurso nº : 136.514
Acórdão nº : 204-02.919

Recorrente : DELPHI AUTOMOTIVE SYSTEMS DO BRASIL LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento formulado pela recorrente em que requer reconhecimento de crédito de IPI acumulado decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem aplicado na fabricação de produto isento ou tributado à alíquota zero. Requer o ressarcimento do crédito na forma do art. 11 da lei 9.779/99, que possibilita o seu aproveitamento para o pagamento de outros tributos federais quando a empresa não puder compensá-los com o próprio IPI devido.

O pedido foi indeferido pela autoridade que o analisou por entender que a empresa não preencheu os requisitos colocados pela IN 33/99, que obriga a empresa a utilizar a integralidade dos créditos acumulados até 31.12.98 antes de utilizar os créditos na forma do art. 11 da Lei nº 9.779/99. Como os créditos pleiteados são posteriores a esta data, a empresa pediu seu ressarcimento na forma da nova legislação. Todavia a fiscalização entendeu que a Recorrente não conseguiu comprovar a utilização integral dos créditos anteriores, de forma que seria inviável o ressarcimento pleiteado. De acordo com a fiscalização, a recorrente teria que ter comprovado a utilização integral do crédito decorrente de produtos que já existiam em 31.12.98 ou que foram produzidos com insumos adquiridos antes de tal data.

Inconformada, apresentou a Recorrente manifestação de inconformidade, em que alega que a comprovação da utilização dos créditos foi comprovada pelos documentos apresentados, afirmando que a fiscalização não pode exigir da contribuinte comprovação que exceda aquilo que a lei cabível determina.

A DRJ manteve a decisão da autoridade, sob o fundamento que a Recorrente não havia atendido o requisito colocado pela IN nº 33/99, não comprovando o consumo do saldo credor em 31.12.98 através da saída dos produtos já existentes naquela data ou produzidos com insumos adquiridos naquela data.

A Recorrente então apresentou recurso voluntário, alegando que os créditos de antes de 31.12.98 devem ser regidos pela legislação própria, e os posteriores pela nova legislação, não podendo a autoridade exigir da contribuinte comprovação da utilização de tais créditos como forma de condicionar a utilização dos novos créditos ao uso dos antigos. Ainda, a exigência de comprovação formulada extrapola o que pode exigir a fiscalização, de forma que a Recorrente entende que comprovou a utilização dos créditos pelos meios admitidos em lei para tanto.

É o relatório.

Q. : . //



Processo nº : 13601.000196/00-05
Recurso nº : 136.514
Acórdão nº : 204-02.919

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
AIRTON ADELAR HACK

O recurso é tempestivo, passando a análise do seu mérito.

Como visto do Relatado, inicialmente cabe ressaltar que o pedido da recorrente está centrado no ressarcimento de créditos registrados na escrita fiscal pela empresa, os quais haviam incidido sobre insumos adquiridos após 01/01/99, circunstância esta não infirmada em qualquer passagem do feito em exame.

A negativa da decisão recorrida tem como pretensão suposto a interpretação do disposto na IN-SRF- nº 33, de 24/03/1999, que teria regulamentado o disposto no art. 11 a Lei nº 9.779/99; dado que, segundo as autoridades fiscais, apesar de o ressarcimento se referir a créditos de insumos adquiridos após 01/01/99, a requerente não teria provado que os produtos vendidos a partir de 01/01/99 com incidência do IPI já existiam em estoque em 31/12/98 ou foram elaborados com insumos adquiridos até aquela data (31/12/98) ou ainda a Peticionaria também não teria comprovado haver esgotado aqueles estoques (produtos acabados e insumos).

Quer dizer, segundo as Autoridades Fiscais, mesmo tratando-se de créditos oriundos de aquisições posteriores a 01/01/99, não seria suficiente demonstrar a segregação na escrita fiscal dos créditos acumulados existentes em 31/12/98 e o esgotamento desses créditos pela sua dedução do IPI devido nas saídas, como o fez apelante, "mas também e principalmente, que o seu aproveitamento se deu especificamente nas saídas dos produtos acabados existentes em estoque em 31/12/98 e dos fabricados a partir de 01/01/99 com a utilização dos insumos adquiridos também até 31/12/98. (...) "

Nos termos da legislação do IPI (indicada no rodapé ao final deste voto) e também do disposto no parágrafo único do art. 49 do Código Tributário Nacional (O saldo verificado, em determinado período, em favor da contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes): o direito ao crédito do tributo incidente sobre os insumos e respectiva dedução surge no momento da aquisição desses insumos ¹ e não quando aquele insumo que deu origem ao

¹ Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, 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;

Art. 347. A escrituração dos livros fiscais será feita a tinta, no prazo de cinco dias, contados da data do documento a ser escriturado ou da ocorrência do fato gerador, ressalvados aqueles a cuja escrituração forem atribuídos prazos especiais.

§ 1º A escrituração será encerrada periodicamente, nos prazos estipulados, somando-se as colunas, quando for o caso.

§ 2º Quando não houver período previsto, encerrar-se-á a escrituração no último dia de cada mês.

Art. 290. Os livros, os documentos que servirem de base à sua escrituração e demais elementos compreendidos no documentário fiscal serão escriturados ou emitidos em ordem cronológica, sem rasuras ou emendas, e conservados no próprio estabelecimento para exibição aos agentes do Fisco, até que cesse o direito de constituir o crédito tributário (Lei nº 4.502, de 1964, arts. 57, § 1º, e 58).

4

9



Processo nº : 13601.000196/00-05
Recurso nº : 136.514
Acórdão nº : 204-02.919

crédito for consumido na elaboração do produto final, quer dizer: a dedução não se vincula ao IPI que no futuro venha a recair sobre um determinado objeto a ser fabricado e vendido com aquele específico insumo que gerou o crédito.

Com efeito, verifica-se das normas regulamentares do IPI, previstas no art. 178 do RIPI, baixado com o Decreto nº 2.637, de 25/06/98 (então em vigor), e das previstas no art. 195 e do RIPI, aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26/12/2002, que a legislação autoriza o crédito do IPI incidente sobre os insumos para dedução do imposto devido pelas saídas dos produtos e que, se do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, resultar saldo credor, será este transferido para o período seguinte e que o saldo credor acumulado em cada trimestre-calendário que a contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado para compensação com o débito de outros tributos ou restituído.

Essa sistemática já mostra a inexistência de qualquer vinculação entre o crédito do IPI do insumo e o IPI que no futuro vier a ser devido pelo produto elaborado com aquele insumo que deu origem ao crédito.

Quer dizer, nos termos da legislação, o direito ao crédito do IPI incidente sobre o insumo e respectiva dedução ou compensação/restituição não se vincula ao IPI que se supõe no futuro venha a recair sobre um determinado objeto a ser fabricado e vendido com aquele específico insumo que gerou o crédito, sendo impraticável e a legislação também por esse motivo não exige qualquer controle físico entre o insumo e o produto acabado, notadamente quando o estabelecimento elabora uma variedade de produtos e na sua composição entra um elevado número de componentes (MP, PI e ME).

Sendo certo que, como regra, o industrial não adquire a quantidade exata desses insumos para aplicação imediata, fazendo-o, segundo a demanda do produto final que estima para cada um dos modelos que pretende fabricar num determinado período de tempo e ainda segundo a situação econômica da indústria e/ou a previsão quanto à política de preços para o insumo no futuro próximo.

Por outro lado, como o crédito é imediatamente deduzido do IPI que vier a ser devido na próxima venda de produtos tributados, a contribuinte pode ter um grande estoque de insumos, mas já ter esgotado todo o crédito na venda de outros produtos tributados, em consequência, não ter nenhum saldo de crédito.

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, art. 153, § 3º, inciso II, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

§ 1º Quando, do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, resultar saldo credor, será este transferido para o período seguinte (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49, parágrafo único).

§ 2º O saldo credor de que trata o § 1º, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de MP, PI e ME, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero ou imunes, que o contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 207 a 209, observadas as normas expedidas pela SRF (Lei nº 9.779, de 1999, art. 11).

[Assinatura]



Processo nº : 13601.000196/00-05

Recurso nº : 136.514

Acórdão nº : 204-02.919

Ou ao contrário, se os produtos industrializados com aqueles insumos não forem tributados na saída da fábrica ou ficarem em estoque por falta de compradores, ele pode ter grande saldo contábil de crédito e não ter saldo de estoques de insumos.

Por essa razão a legislação do IPI estabelece um controle contábil do débito e crédito do tributo e, separadamente, um controle do saldo de estoques de insumos, não impondo qualquer controle físico que vincule esses estoques físicos dos insumos, que geraram crédito (a ser deduzido, compensado ou restituído), ao saldo do crédito por eles gerado.

Por outro lado, na prática existe inviabilidade fática da prova da vinculação, referente à movimentação de cada insumo (MP, PI e ME) para a elaboração do produto final, notadamente quando esses insumos (produtos fungíveis) são empregados quotidianamente na composição de variados modelos de um ou mais produtos fabricados pela indústria, sendo certo que, por diversas razões, algumas espécies dos produtos acabados, elaborados com insumos cujo crédito já foi consumido, não são vendidos durante muito tempo ou mesmo são descartados, o mesmo ocorrendo com alguns insumos, notadamente quando se trata de produtos intermediários.

Pelos dispositivos já transcritos no rodapé verifica-se que muito antes da vigência da Lei nº 9.779/99, era direito dos contribuintes a escrituração e manutenção na escrita fiscal, tanto dos créditos básicos como dos créditos incentivados do IPI, tratados respectivamente nos arts. 178 e 179 do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 2.637/98 (RIPI/98), podendo esses créditos ser utilizados na forma da regra geral para os créditos básicos, ou seja, o seu aproveitamento como dedução dos débitos do mesmo tributo.

No caso dos créditos incentivados, quando norma especial não tivesse já autorizado a compensação com outros tributos ou restituição em dinheiro, a Lei nº 9.779/99, com vigência a partir de 01/01/99, ao estabelecer:

Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

Generalizou o direito à compensação ou restituição do crédito não aproveitado mediante dedução, tanto dos créditos básicos, como dos créditos incentivados, inovando no modo de utilizar esse direito.

De ressaltar, porém, que a referida Lei nº 9.779/99 não criou o direito em si, porque o contribuinte já tinha o direito de usar o saldo credor antes do advento da referida lei, mediante de dedução do IPI devido na saída dos produtos tributados, não se confundindo a inovação na forma de aproveitar, com o cerne do direito, que já havia sido adquirido por força de lei anterior, portanto insuprimível em face do direito adquirido.

O crédito do IPI é uma "moeda" escritural adotada pela lei para que a contribuinte, mediante a sistemática da dedução com o débito apurado pela saída de mercadoria, pague o imposto devido. O montante dessa moeda é representado pelo saldo do crédito que a lei outorgou ao industrial.

4. 5



Processo nº : 13601.000196/00-05
Recurso nº : 136.514
Acórdão nº : 204-02.919

Ressalte-se que a referida Lei nº 9.779/99: (i) não alterou a sistemática de crédito; (ii) ratificou ou outorgou, generalizadamente, novos direitos da contribuinte para o futuro, inclusive quanto à utilização desse crédito; (iii) silenciou quanto ao eventual aproveitamento do saldo contábil de crédito existente em 31/12/98 (que, de há muitos anos, vem sendo regulado pela legislação do IPI), e também; iv) nada consignou quanto aos estoques físicos de produtos acabados ou insumos existentes naquela data.

Quem disciplinou a utilização do saldo contábil do crédito incidente sobre insumos existente em 31/12/98 (MAS NÃO O ESTOQUE DE PRODUTOS ACABADOS OU DE INSUMOS EXISTENTES EM 31/12/98), foi a IN-SRF-nº 33/99, e o fez nos seguintes 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.

Art. 5º Os créditos acumulados na escrita fiscal, existentes em 31 de dezembro de 1998, decorrentes de excesso de crédito em relação ao débito e da saída de produtos isentos com direito apenas à manutenção dos créditos, somente poderão ser aproveitados para dedução do IPI devido, vedado seu ressarcimento ou compensação.

§ 1º Os créditos a que se refere este artigo deverão ficar anotados à margem da escrita fiscal do IPI.

§ 2º O aproveitamento dos créditos do IPI de que trata este artigo somente poderá ser efetuado com débitos decorrentes da saída dos produtos acabados, existentes em 31 de dezembro de 1998, e dos fabricados a partir de 1º de janeiro de 1999, com a utilização dos insumos originadores desses créditos, considerando-se que os produtos que primeiro saírem foram industrializados com a utilização dos insumos que primeiro entraram no estabelecimento.

§ 3º O aproveitamento dos créditos, nas condições estabelecidas no artigo anterior, somente será admitido após esgotados os créditos referidos neste artigo.

Observa-se, portanto, que, nas suas disposições acima transcritas, também não se cogitou do estabelecimento de qualquer controle físico dos insumos ou produtos existentes em 31/12/98, e muito menos exigiu o complexo sistema de controle que seria pressuposto indispensável para atender à exigência de vinculação de cada insumo ao produto elaborado e atente-se ainda retroativamente a 31/12/98, dado que a IN-SRF-33/99, somente foi editada em 24/03/99.

O novel diploma somente determinou: a) a segregação dos saldos dos créditos dos insumos existentes em 31/12/98 (art. 5º, § 1º), a fim de evitar que esse saldo fosse compensado com outros tributos ou restituído; b) a forma de utilização desse saldo, exclusivamente mediante dedução do IPI que viesse a ser devido em futuras vendas tributadas, tal como ocorria para os créditos básicos antes da vigência do art. 11 da Lei nº 9.779/99 (art. 5º, § 2º) e, c) a precedência do esgotamento do saldo do crédito existente em 31/12/98 (art. 5º, § 3º).

Portanto, não disciplinando o controle físico dos estoques, obviamente não se preocupou com a quantidade existente, nem mesmo tratou da parcela IPI que especifica e

9. 6



Processo nº : 13601.000196/00-05
Recurso nº : 136.514
Acórdão nº : 204-02.919

individualmente tenha incidido sobre cada um dos insumos existentes em estoque. Cuidou apenas do estoque do crédito global para impedir a sua compensação ou restituição, limitando o direito da contribuinte ao direito à dedução do tributo que viesse a ser devido sobre a saída de produtos tributados.

Assim, além de a Lei nº 9.779/99 e a INº 33/99 não haverem estabelecido que a contribuinte fizesse qualquer separação entre os produtos acabados existentes em 31/12/98 e os posteriormente elaborados ou indicasse a origem da data de entrada dos insumos aplicados nos elaborados posteriormente a essa data, ainda estabeleceu a presunção de que “os produtos que primeiro saírem foram industrializados com a utilização dos insumos que primeiro entraram no estabelecimento”(art 5º, § 2º, in fine) suprimindo a necessidade de qualquer separação e também da identificação quanto àquela origem. Desta forma contornando a inviabilidade prática de tal vinculação, a que já nos referimos neste voto.

Acrescente-se que, ao contrário do que ocorre com o saldo do crédito existente em 31/12/98, quando ele obrigatoriamente estava individualizado no livro próprio, inexistia qualquer vinculação entre os insumos (MP, PI e ME) utilizados nos produtos fabricados e vendidos, quer em razão da sistemática da lei, quer do difícil ou impraticável controle. Valendo assinalar que também o ATO ADMINISTRATIVO, representado pela IN-SRF- nº 33, de 24/03/1999, não estabeleceu qualquer vinculação após a sua edição.

No caso, as Autoridades Fiscais, para negar o direito à restituição dos créditos adquiridos após 01/01/99, por falta de comprovação de que “o saldo do credor existente em 31.12.1998 foi consumido mediante a saída de produtos existentes naquela data e ainda daqueles cuja elaboração final se deu a partir de 01.01.1999 com o aproveitamento dos insumos já existentes em estoque àquela época (...)” ou ainda porque a “contribuinte ainda teria estoque de insumos adquiridos antes de 01/01/99” estão vinculando créditos adquiridos antes e após 01/01/99 que a própria IN-SRF - nº 33/99, no art. 5º, separou, ao fazer a distinção entre o crédito existente em 31/12/98 (cujo aproveitamento foi por ela disciplinado) e os créditos adquiridos após essa data, previstos com vigência e eficácia imediata no art. 11 da Lei nº 9.779/99 e no art. 4º da IN-SRF-33/99.

Nenhum desses condicionantes ou controles exigidos nestes autos pelas Autoridades Fiscais foi exigido, quer na Lei, quer na IN-SRF-33/99, controle esse que, como afirmamos, seria difícilimo ou mesmo inviável, em razão da variedade de insumos (MP, PI ou ME), utilizados simultaneamente nos diversos produtos fabricados com os mesmos insumos.

Mesmo porque, o valor dos saldos do crédito existente em 31/12/98 que incidiu sobre insumos dos produtos em estoque JAMAIS SERIA IGUAL AO IPI QUE VIESSE A RECAIR SOBRE OS PRODUTOS já acabados ou elaborados com insumos em estoque em 31/12/98, vendidos em 1999 e anos seguintes.

Ad argumentandum, se vinculação do insumo (MP, PI e ME) com o produto final pudesse existir, seria de questionar-se, a título de exemplo, em que circunstâncias seria possível reconhecer o direito à compensação/restituição do IPI incidente sobre os insumos adquiridos a partir de 01/01/99, como previsto no art. 11 da Lei nº 9.779/99, que é o caso deste autos

- 1º) somente quando o produto industrializado vendido fosse elaborado exclusivamente com insumos adquiridos após 01/01/99 ou apenas com alguns desses insumos?
Tendo em vista não só a diversidade na quantidade de insumos, (MP, PI e ME)

4 9. 7



Processo nº : 13601.000196/00-05
Recurso nº : 136.514
Acórdão nº : 204-02.919

empregados, como também a variedade de produtos em que esses insumos são aplicados;

2º) tal direito somente se concretizaria após esgotar-se o estoque do último produto acabado ou do último insumo existente em estoque em 31/12/98, ou bastaria que o saldo do crédito segregado existente em 31/12/98 houvesse sido totalmente aproveitado? Sendo certo que, em razão da demanda de determinados modelos, o estoque de determinado produto acabado ou insumo pode permanecer muito tempo e até se tornar obsoleto; e

3º) se o IPI incidente sobre o estoque de produtos acabados e insumos em estoque para a elaboração de novos, não desse para absorver o saldo do crédito do IPI em 31/12/98, ficaria a contribuinte impedida definitivamente de valer-se do crédito incidente sobre os insumos adquiridos a partir de 01/01/99? Pois, nesse caso a contribuinte estaria impossibilitada de comprovar que o IPI deduzido recaiu sobre produtos em estoque em 31/12/98.

Em conclusão, além de a IN-SRF-33/99 não haver estabelecido qualquer controle físico dos estoques (retroativo ou não), ainda reforçou essa falta de vinculação com a expressa presunção de que *"os produtos que primeiro saírem foram industrializados com a utilização dos insumos que primeiro entraram no estabelecimento"* (art 5º, § 2º, in fine).

Assinale-se que ela também não poderia obstaculizar o direito à compensação ou restituição dos créditos de IPI adquiridos após 01/01/99; no máximo, admite-se que lhe fosse facultado disciplinar a dedução do saldo do crédito existente em 31/12/98 com o IPI que viesse a ser devido após aquela data.

Os atos administrativos, como foi assinalado na ementa do REsp 665.880/RS, Relatado pelo Ministro LUIZ FUX, quando analisou a eficácia de uma das IN-SRF-25/99:

7. ..., muito embora seja ato administrativo de caráter normativo, subordina-se ao ordenamento jurídico hierarquicamente superior, in casu, à lei e à Constituição Federal, não sendo admissível que o poder regulamentar extrapole seus limites, ensejando a edição dos chamados "regulamentos autônomos", vedados em nosso ordenamento jurídico, a não ser pela exceção do art. 84, VI, da Constituição Federal.

8. O ato administrativo, no Estado Democrático de Direito, está subordinado ao princípio da legalidade (CF/88, arts. 5º, II, 37, caput, 84, IV), o que equivale a assentar que a Administração só pode atuar de acordo com o que a lei determina. Desta sorte, ao expedir um ato que tem por finalidade regulamentar a lei (decreto, regulamento, instrução, portaria, etc.), não pode a Administração inovar na ordem jurídica, impondo obrigações ou limitações a direitos de terceiros.

9. Consoante a melhor doutrina, "é livre de qualquer dívida ou entredívida que, entre nós, por força dos arts. 5, II, 84, IV, e 37 da Constituição, só por lei se regula liberdade e propriedade; só por lei se impõem obrigações de fazer ou não fazer. Vale dizer: restrição alguma à liberdade ou à propriedade pode ser imposta se não estiver previamente delineada, configurada e estabelecida em alguma lei, e só para cumprir dispositivos legais é que o Executivo pode expedir decretos e regulamentos." (Celso Antônio Bandeira de Mello. Curso de Direito Administrativo, São Paulo, Malheiros Editores, 2002).

14. 8



Processo nº : 13601.000196/00-05
Recurso nº : 136.514
Acórdão nº : 204-02.919

10. Aplicação analógica do entendimento assentado nos precedentes desta Corte: REsp 584798/PE, desta relatoria, Primeira Turma, DJ de 06.12.2004; REsp 491304/PR, Relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJ de 18.08.2003; e REsp 443910/PR, desta relatoria, Primeira Turma, DJ de 19.12.2002, no sentido de que "inadmissível que o poder regulamentar extrapole seus limites, ensejando a edição dos chamados 'regulamentos autônomos', vedados em nosso ordenamento jurídico, a não ser pela exceção do art. 84, VI, da Constituição Federal".

Assinale-se ser questionadíssima juridicamente a condição prevista no art. 5º, § 3º, da referida IN, dado que ela, na prática, pode impedir ou no mínimo diferir o aproveitamento dos créditos cujo direito foi estabelecido pelo art. 11 da Lei nº 9.779/99.

No caso destes autos isso não prejudica a Apelante, eis que seus créditos eram básicos, mas, mesmo que fossem incentivados, também faria jus a dedução do saldo do crédito existente em 31/12/98, pois cumpriu com todas as determinações estabelecidas na IN-SRF-33/99, tais como:

- I) segregou na escrita fiscal do saldo em 31/12/98;
- II) utilizou previamente esse saldo mediante dedução do IPI devido na saída de produtos tributados a partir de 01/01/99 (e não mediante compensação ou pedido de restituição); além de
- III) não se tratar de crédito existente em 31/12/98, mas do IPI incidente sobre insumos adquiridos a partir de 01/01/99, como comprovam os quadros demonstrativos e também não é atestado pela decisão recorrida.

Portanto, a negativa de restituição, além de ilegal, teria como consequências:

- I) Impedir o contribuinte de recuperar o crédito do IPI que tinha em estoque em 31/12/98; e também
- II) postergar a eficácia, por prazo indeterminado, do disposto no art. 11 da Lei nº 9.779/99, o que não pode ser admitido em direito, ou seja, um ato secundário (menor hierarquia) obstaculizar a eficácia de ato primário (maior hierarquia), como vimos da transcrição parcial do voto do Relator nos autos do REsp nº 665.880/RS.

Portanto, uma vez esgotado aquele saldo não se justifica questionar-se a data da fabricação, nem a data da aquisição dos insumos utilizados nos produtos vendidos.

Justamente para contornar a hipótese inversa a ocorrida nestes autos, ou seja, quando o industrial somente tenha dado a saída a produtos isentos ou tributados à alíquota zero (e não tenha podido aproveitar pela modalidade de dedução o crédito existente em 31/12/98, O QUE NÃO OCORREU COM A RECORRENTE), e, embora questionável o disposto no art. 5º, § 3º, da IN-SRF-33/99: é que foi baixado o Ato Declaratório Interpretativo - SRF - nº 15/2002, na qual se declara que

"Será considerado esgotado, nas condições previstas no § 3º do art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 33/99, o saldo credor que remanescer do aproveitamento previsto no § 2º do mencionado artigo, quando o contribuinte optar pelo estorno daquele saldo."

4.º 9



Processo nº : 13601.000196/00-05
Recurso nº : 136.514
Acórdão nº : 204-02.919

Quer dizer, o Ato Declaratório – SRF-15/2002 veio obviar a dificuldade de pedir restituição quando não exista a saída de produtos tributados para absorver o saldo do crédito existente em 31/12/98 e não estabelecer qualquer controle quanto à data em que o produto vendido foi elaborado, como parecem entender algumas autoridades fiscais.

Reitere-se que, considerando-se a presunção estabelecida no art. 5º, § 2º, da IN-SRF-33/99, uma vez aproveitado o saldo do IPI segregado na escrituração fiscal, mediante dedução do IPI devido nas saídas a partir de 01/01/99: não tem qualquer fundamento questionar-se a data de fabricação dos produtos acabados ou da aquisição dos insumos neles aplicados, vendidos a partir de 01/01/99.

Isso posto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, acolhendo o pedido de ressarcimento formulado pela Recorrente.

Sala das Sessões, em 21 de novembro de 2007.

AIRTON ADELAR HACK 4