



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTERIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 02/12/2004
[Assinatura]
VISTO

2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 13857.000025/99-33
Recurso nº : 120.041
Acórdão nº : 202-15.431

Recorrente : CARDINALI INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

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

IPI. CRÉDITOS BÁSICOS. RESSARCIMENTO. É vedada a utilização do saldo credor do IPI, acumulado trimestralmente, na forma de ressarcimento, no que tange às aquisições de insumos que entraram no estabelecimento da reclamante em períodos anteriores a 29 de dezembro de 1998. Somente para os trimestres civis iniciados posteriormente a essa data é que o saldo credor acumulado poderá ser objeto de ressarcimento.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **CARDINALI INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Fez sustentação oral, pela Recorrente, o Dr. Flávio de Sá Munhoz.

Sala das Sessões, em 16 de fevereiro de 2004

[Assinatura]
Henrique Pinheiro Torres
Presidente

[Assinatura]
Nayra Bastos Manatta
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Ana Neyle Olímpio Holanda, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/opr

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE SE
BRASILIA 26/06/04
[Assinatura]
VISTO



Processo nº : 13857.000025/99-33
Recurso nº : 120.041
Acórdão nº : 202-15.431

Recorrente : **CARDINALI INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**

RELATÓRIO

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, correspondente ao período de 21/12/1998 a 31/12/1998, com fundamento no disposto no art. 11 da Lei nº 9.779/99 e compensação destes créditos com débitos do PIS e da COFINS.

A DRF em Araraquara - SP indeferiu o pedido sob o argumento de que a IN SRF nº 33/99, que regulamentou a apuração e utilização do saldo credor do IPI, citado no art. 11 da Lei nº 9.779/99, autorizou a utilização dos créditos básicos do IPI acumulados até 31/12/1998 apenas na dedução do imposto devido.

Inconformada, a contribuinte apresentou a tempestiva manifestação de inconformidade de fls. 65/73, alegando, em síntese, que:

- a) o art. 11 da Lei nº 9.779/99 criou a possibilidade de se quitar débitos de quaisquer tributos administrados pela SRF com créditos acumulados de IPI, não tendo atrelado esta possibilidade a qualquer condição, limite ou restrição;
- b) a IN SRF nº 33/99 restringiu o aproveitamento do benefício concedido aos insumos adquiridos a partir de 01/01/1999, e dispôs que o saldo credor do IPI acumulado até 31/12/1998 fosse aproveitado apenas na dedução do próprio IPI, vedando sua compensação ou ressarcimento;
- c) a referida IN inovou o ordenamento jurídico, criando restrição à aplicação da lei, violando o princípio da estrita legalidade;
- d) com a edição da Lei nº 9.779/99 restou permitida a compensação do saldo credor do IPI com débitos de outros tributos e não a acumulação de saldo credor do IPI para fins específicos de compensação, como pretendeu a IN SRF nº 33/99;
- e) o texto da lei não distingue a origem temporal do saldo credor, se antes ou depois da sua promulgação;
- f) a restrição imposta pela IN é correta somente no que concerne às novas hipóteses de acumulação de saldo credor, previstas no art. 11 da Lei nº 9.779/99, qual seja, quando o produto é, na saída do estabelecimento industrial, isento ou tributado à alíquota zero; e

não sendo este o caso, pois acumula saldo credor do IPI, em virtude de que a alíquota incidente sobre os insumos que adquire é de 12% e a alíquota dos produtos que saem do seu estabelecimento industrial é de 4%. //

MIN. DA FAZENDA - 2º CC-MF
CONFERE COM O
BRASÍLIA 25/06/04
VISTO



Processo nº : 13857.000025/99-33
Recurso nº : 120.041
Acórdão nº : 202-15.431

A DRJ em Ribeirão Preto/SP, por meio do Acórdão nº 89, de 09/10/2001, indeferiu a solicitação da contribuinte, ementando, assim, sua decisão (fl. 90):

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 21/12/1998 a 31/12/1998

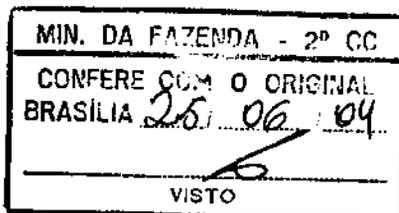
Ementa: IPI. RESSARCIMENTO.

O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei no 9.779/1999 do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagens 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 e que tenham sido utilizados na industrialização.

Solicitação Indeferida".

Em tempo hábil, a interessada interpôs Recurso Voluntário ao Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 102/112), reiterando todos os argumentos trazidos na peça impugnatória.

É o relatório. //





Processo nº : 13857.000025/99-33
Recurso nº : 120.041
Acórdão nº : 202-15.431

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
NAYRA BASTOS MANATTA

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 na saída, em períodos anteriores a janeiro de 1999, e compensação destes valores ressarcidos com débitos do PIS e da COFINS.

Ressalte-se que a DRF em Araraquara - SP apenas indeferiu o pedido em relação à compensação dos créditos básicos do IPI, anteriores à Lei nº 9.779/99, com débitos do PIS e da COFINS, entretanto autorizou a utilização destes créditos básicos do IPI acumulados até 31/12/1998 na dedução do próprio IPI devido.

A solução da presente lide cinge-se, basicamente, em determinar se poderia a recorrente utilizar-se dos créditos pertinentes aos insumos recebidos no estabelecimento industrial até 31 de dezembro de 1998, na forma de ressarcimento do IPI e compensação dos valores a serem ressarcidos com débitos de outros tributos.

Adoto aqui o entendimento esposado pelo ilustre Presidente e Conselheiro desta Câmara, Henrique Pinheiro Torres, consubstanciado no RV nº 119.028, que transcrevo, por guardar estrita semelhança com a matéria aqui em questão.

"A não-cumulatividade do IPI nada mais é do que o direito que os contribuintes têm de abater do imposto devido, nas saídas dos produtos do estabelecimento industrial, o valor do IPI que incidira na operação anterior, isto é, o direito de compensar o imposto pago na aquisição dos insumos com o devido referente aos fatos geradores decorrentes das saídas de produtos tributados de seu estabelecimento.

A Constituição Federal de 1988, reproduzindo o texto da Carta Magna anterior, assegurou aos contribuintes do IPI o direito a creditarem-se do imposto cobrado nas operações antecedentes para abater nas seguintes. Tal princípio está insculpido no art. 153, § 3º, inc. II, verbis:

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

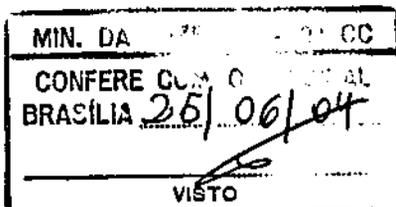
I - omissis

IV - produtos industrializados

§ 3º O imposto previsto no inc. IV:

I - Omissis

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;"
(grifo não constante do original)





Processo nº : 13857.000025/99-33
Recurso nº : 120.041
Acórdão nº : 202-15.431

Para atender à Constituição, o C.T.N. dá, no artigo 49 e parágrafo único, as diretrizes desse princípio e remete à lei a forma dessa implementação:

"art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes."

O legislador ordinário, consoante essas diretrizes, criou o sistema de créditos que, regra geral, confere ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores (o IPI destacado nas Notas Fiscais de aquisição dos produtos entrados em seu estabelecimento) para ser compensado com o que for devido nas operações de saída dos produtos tributados do estabelecimento contribuinte, em um mesmo período de apuração, sendo que, se em determinado período os créditos excederem os débitos, o excesso será transferido para o período seguinte.

A lógica da não-cumulatividade do IPI, prevista no art. 49 do CTN, e reproduzida no art. 81 do RIPI/82, posteriormente no art. 146 do Decreto nº 2.637/1998, é compensar, do imposto a ser pago na operação de saída do produto tributado do estabelecimento industrial ou equiparado, o valor do IPI que fora cobrado relativamente aos produtos nele entrados (na operação anterior). O princípio da não-cumulatividade só se justifica nos casos em que haja débitos para serem compensados com os créditos:

"Art. 146 A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo."

Todavia, até o advento da Medida Provisória nº 1.788, de 29 de dezembro de 1998, convertida na Lei nº 9.779 de 19 de janeiro de 1999, a sistemática de aproveitamento de créditos dava-se, nos termos do artigo 49, caput e parágrafo único, do CTN, reproduzidos no artigo 103, caput e § 1º, do RIPI/1982, e, posteriormente, no artigo 178, caput e § 1º, do RIPI/1998, que abaixo se transcreve:

"Art. 178. Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial,

MIN. DA FAZENDA	CC
CONFERE COM O ORIGINAL	
BRASILIA 25/06/04	
VISTO	



Processo nº : 13857.000025/99-33
Recurso nº : 120.041
Acórdão nº : 202-15.431

serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos (Constituição, art. 153, § 3º, inciso II, e Lei n.º 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 n.º 5.172, de 1966, art. 49, parágrafo único)."

Como se pode notar, até o a edição da Medida Provisória nº 1.788, de 29 de dezembro de 1998, a única forma de aproveitamento dos créditos básicos do IPI era a compensação com débito do imposto. Todavia, em muitos casos, há um descompasso entre os créditos e os débitos, de tal sorte que, em alguns períodos, o estabelecimento terá muito mais créditos do que débitos e vice versa. Para melhor equalizar o aproveitamento dos créditos do imposto, o legislador criou a sistemática da transferência do saldo credor de um período para outro, de modo que o crédito não compensado em um decêndio pudesse ser aproveitado no seguinte, se neste também não houvesse débito para fazer a compensação, transferia-se o crédito para o período seguinte e assim sucessivamente.

Essa forma de utilização dos créditos básicos do IPI vigeu até 29 de dezembro de 1998, quando então passou a vigorar a norma trazida pela Medida Provisória (MP nº 1.788, de 29/12/1998), que facultou aos estabelecimentos contribuintes compensarem com outros tributos ou requererem o ressarcimento em espécie o saldo credor do IPI acumulado em cada trimestre-calendário.

Para saber se essa nova sistemática aplica-se aos créditos básicos de IPI referentes ao imposto pago nas aquisições de insumos entrados no estabelecimento industrial antes de 29 de dezembro de 1998, faz-se necessário analisar o início da vigência e da eficácia da dessa Medida Provisória.

As Medidas Provisórias, nos termos do artigo 62 da Constituição Federal de 1988, podem ser editadas pelo Presidente da República, com força de lei, devendo ser submetidas de imediato ao Congresso Nacional que, no prazo de sessenta dias, prorrogável por igual período, deve apreciá-la. Se nesse prazo não forem convertidas em lei perdem sua eficácia desde a edição. Regra geral, as medidas provisórias têm vigência a partir de sua publicação, mas nada impede disposição em contrário. A ora em análise não inovou, teve vigência com sua publicação, conforme dispôs expressamente o seu artigo 21. De outro lado, em não havendo disposição expressa em

¹ Antes da Emenda Constitucional nº 32, de 11/09/2001, o prazo para conversão da medidas provisórias era de apenas trinta dias. Todavia, o Presidente podia reeditá-las inúmeras vezes.



Processo nº : 13857.000025/99-33
Recurso nº : 120.041
Acórdão nº : 202-15.431

contrário, nos termos do artigo 6º, caput, da Lei de Introdução ao Código Civil, com a redação dada pela Lei nº 3.238/1957, sua eficácia é imediata. Resta ainda verificar seu alcance temporal

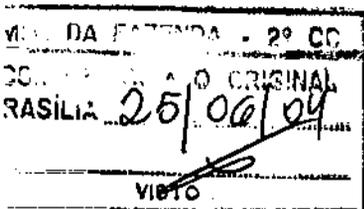
É cediço que as normas legais, dependendo de sua natureza, espraeem seus efeitos no tempo de formas distintas. As normas versando sobre direito material só podem ser aplicadas a fatos jurídicos posteriores à sua vigência, enquanto as de direito processual regem os processos a iniciar e, também, os pendentes. Já as normas meramente interpretativas e as de natureza penal que estabeleçam penas mais brandas podem ser aplicadas inclusive a fatos pretéritos.

A norma de utilização do crédito de IPI e que faculta aos contribuintes desse imposto requererem o ressarcimento do saldo acumulado trimestralmente é de natureza meramente material, com isso, só regula os fatos posteriores à sua vigência, isto é, só regula os créditos referentes aos insumos entrados no estabelecimento a partir de sua entrada em vigor, e, por conseguinte, só alcança o saldo credor acumulado no trimestre civil que se iniciou a partir de sua vigência, ou seja, que se iniciou em 1º de janeiro de 1999. Os créditos referentes aos produtos entrados no estabelecimento até a publicação da Medida Provisória nº 1.788, de 29/12/1998, eram regidos pela² legislação anterior, que não admitia o ressarcimento em espécie, nem a compensação com outros tributos. De outro modo não poderia ser, pois estar-se-ia ferindo de morte o princípio da irretroatividade da lei tributária que, coadjuvado pelo artigo 105 do Código Tributário Nacional, veda a aplicação da norma legal a fatos geradores pretéritos.

Assim sendo, retrotrair a Lei nº 9.779/1999 para alcançar os créditos de IPI referentes a períodos de apuração anteriores a 1999 representaria uma séria afronta ao ordenamento jurídico pátrio.

Daí, ser forçoso reconhecer-se que somente a partir de 29/12/1998, com a entrada em vigor da MP nº 1.788/1998, posteriormente convertida na Lei nº 9.779, de 1999, foi admitida a possibilidade de ressarcimento do saldo credor do IPI - acumulado em cada trimestre civil iniciado a partir da vigência dessa Medida Provisória.

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:



² artigo 49, caput e parágrafo único, do CTN, reproduzidos no artigo 103, caput e § 1º, do RIPI/1982, e, posteriormente, no artigo 178, caput e § 1º, do RIPI/1998.



Processo nº : 13857.000025/99-33
Recurso nº : 120.041
Acórdão nº : 202-15.431

"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)

Esclareça-se que a apreciação de matéria versando sobre constitucionalidade de leis ou ilegalidade de decretos, por órgão administrativo, é totalmente estéril e descabida, já que tal competência é privativa do Poder Judiciário.

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

MIN. DA FAZENDA

CONFERE COM O ORIGINAL

25/06/04

VISTO



Processo nº : 13857.000025/99-33
Recurso nº : 120.041
Acórdão nº : 202-15.431

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 a 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.

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



Processo nº : 13857.000025/99-33
Recurso nº : 120.041
Acórdão nº : 202-15.431

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 concluiu:

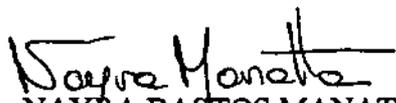
"A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se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

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.

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.

Frente ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 16 de fevereiro de 2004


NAYRA BASTOS MANATTA //

