



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**QUARTA CÂMARA**

**Processo nº** 10830.000976/2004-03  
**Recurso nº** 148-338—Voluntário  
**Matéria** RESSARCIMENTO DE IPI  
**Acórdão nº** 204-03.505  
**Sessão de** 09 de outubro de 2008  
**Recorrente** SINGER DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA  
**Recorrida** DRJ - RIBEIRÃO PRETO/SP

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/1999 a 30/09/1999

Ementa: CRÉDITOS. RESSARCIMENTO. PRODUTO IMUNE.  
ENERGIA ELÉTRICA.

Aquisições de produtos imunes, como é o caso da energia elétrica, são insuscetíveis de gerarem crédito e débito de IPI por estarem fora do campo de incidência do imposto.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE  
AFASTADA.

Não cabe às autoridades administrativas analisar a inconstitucionalidade ou ilegalidade de legislação infraconstitucional, matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário, conforme disposto no art. 102, inciso I, alínea "a", da Constituição Federal. Também incabível às mesmas autoridades afastar a aplicação de atos legais regularmente editados, pois é seu dever observá-los e aplicá-los, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do parágrafo único, do art. 142, do Código Tributário Nacional.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da quarta câmara do segundo conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

*Henrique Pinheiro Torres*  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Presidente



ALI ZRAIK JUNIOR

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Nayra Bastos Manatta, Sílvia de Brito Oliveira, Marcos Tranchesi Ortiz e Leonardo Siade Manzan. //

## Relatório

Por bem tratar sobre a matéria, adoto o relatório da DRJ.

*O contribuinte em epígrafe pediu o ressarcimento do saldo credor do IPI, acumulado no período em destaque e calculado sobre seus gastos com a energia elétrica utilizada no processo produtivo, com base no artigo 11 da Lei nº 9.779/99, a serem atualizados pela SELIC.*

*O pleito foi indeferido pela autoridade competente, sob o fundamento de que os gastos com energia elétrica não poderiam compor o cálculo do crédito presumido, pois na Lei nº. 9.363/96 não havia a previsão de creditamento relativo à tais aquisições e porque a Portaria MF nº. 38 preceituava de modo expresse que: "Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os constantes da legislação do IPI", sendo que, também, não se poderia conceituar a energia elétrica como produto intermediário, frente ao dispositivo no PN COSIT nº. 65/79.*

*Tempestivamente, o contribuinte apresentou a sua manifestação de inconformidade solicitando, em preliminar, que o despacho decisório fosse declarado nulo, em razão de seus fundamentos legais se referirem aos institutos do crédito presumido do IPI, que visa a ressarcir o exportador das contribuições de que tratam as Leis complementares nº.s 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para utilização no processo produtivo, enquanto que seu pedido se referia ao ressarcimento do saldo credor do IPI, nos termos do artigo 11 da Lei nº. 9.779/99. Quanto ao mérito, reporta-se ao princípio da não comutatividade, o qual, conforme julgados e doutrina cita, não poderia ser interpretado restritivamente.*

*Encerrou solicitando a nulidade do Despacho Decisório, ou no mérito, o deferimento integral de seu pedido.*

*O Despacho decisório foi anulado por esta instância julgadora, pois, como a decisão de indeferir o pleito foi tomada com base em fato inexistente ou diverso do realmente existente, houve violação da Lei nº. 9.784/99, art. 50.*

*Expedido novo Despacho Decisório, este denegou o pedido em razão da energia elétrica não se enquadrar nos conceitos dados pela legislação de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem. Também consta do referido despacho que o ressarcimento de créditos do IPI não poderiam ser atualizados pela SELIC por falta de previsão legal e pelo disposto na IN SRF nº. 600/2005, artigo 52, § 5º.*

*Tempestivamente foi apresentada nova manifestação de inconformidade reiterando que seu direito apóia-se na correta*

*interpretação técnica da não-cumulatividade, conforme julgados e doutrina que cita.*

*Encerrou requerendo que seja deferido o ressarcimento dos valores relativos aos créditos de IPI, que teriam sido gerados nas aquisições de energia elétrica, devidamente atualizados pela Selic, por ser medida que atende aos preceitos do direito e da justiça.*

Sobreveio decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), que, por unanimidade de votos, indeferiu a solicitação da Contribuinte. Cite-se os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido, consubstanciados na ementa abaixo transcrita:

*Assunto: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI.*

*Período de apuração: 01/07/1999 a 30/09/1999*

*IPI. DIREITO AO CRÉDITO. INSUMOS NÃO TRIBUTADOS.*

*É inadmissível, por total ausência de previsão legal, a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de presumidos créditos alusivos a insumos não tributados, uma vez que inexistente incidência do imposto na operação anterior.*

*INCONSTITUCIONALIDADE*

*A autoridade administrativa é incompetente para declarar a inconstitucionalidade da lei e dos atos infralegais.*

*RESSARCIMENTO DO IPI. JUROS PELA TAXA SELIC. POSSIBILIDADE.*

*Inexiste previsão legal para abandonar atualização monetária ou acréscimo de juros equivalentes à taxa SELIC a valores objeto de ressarcimento de crédito de IPI.*

*Solicitação Indeferida.*

Inconformada com a decisão de Primeira Instância interpôs a Recorrente, tempestivamente, o presente Recurso Voluntário. Na oportunidade, reiterou os argumentos coligidos na sua defesa inaugural.

Foram os autos encaminhados a este Segundo Conselho de Contribuintes para análise e parecer.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro ALI ZRAIK JUNIOR, Relator



O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme se pode verificar no pedido formulado à repartição de origem, o fundamento legal utilizado pela Recorrente foi o do art. 11 da Lei nº 9.779/99, cujo enunciado autorizou o aproveitamento do saldo credor da conta corrente de IPI, ao final de cada trimestre calendário, na forma dos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/96.

O mencionado art. 11 da Lei nº 9.779/99 e a Constituição Federal não garantiram o direito de crédito do imposto pelas aquisições de produtos imunes, não tributados ou tributados com alíquota zero.

É consenso na doutrina que o princípio da não-cumulatividade pode ser introduzido no sistema tributário de determinado país por meio das técnicas de valor agregado ou da dedução do imposto. Na técnica do valor agregado, que é originária do direito francês, subtrai-se do valor da operação posterior o valor da anterior. É o que se conhece como dedução na base. Na técnica de dedução do imposto, subtrai-se do imposto devido na operação posterior o imposto que incidiu na operação anterior.

No sistema tributário brasileiro, o constituinte, ao delimitar as competências tributárias das entidades federadas, consignou no art. 153 da CF/1988 que:

*"(...) Compete à União instituir impostos sobre (...) IV – produtos industrializados (...) § 3º - O imposto previsto no inciso IV (...) II – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; (...)."*

Conforme se pode verificar, a Constituição claramente optou pela técnica da dedução do imposto, onde a única garantia assegurada ao contribuinte é que o imposto devido a cada operação seja deduzido do que foi cobrado na operação anterior.

Especificamente no caso de insumos imunes, como é o caso da energia elétrica, há que se acrescentar algumas considerações.

Em primeiro, cabe fazer a distinção entre os dois sentidos do termo "imunidade". O primeiro é o de norma jurídica que tem como destinatário imediato o legislador ordinário da União dos Estados, DF e Municípios. O segundo significado é o direito subjetivo de o cidadão não ser tributado quando se encontrar na situação prevista na Constituição.

Para o deslinde deste caso concreto, importa tomar o termo "imunidade" no sentido de norma jurídica.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, imunidade é:

*"(...) a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.(...)"*  
*(in: Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 7ª ed. 1995, p.118).*

Clélio Chiesa define imunidade como sendo

*"(...) um conjunto de normas jurídicas contempladas na Constituição Federal que estabelecem a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para instituírem tributos sobre certas situações nela especificadas.(...)." (in: Curso de Especialização em Direito Tributário.-Rio de Janeiro:-Forense, 2006,-p.-921).*

Em resumo, pode-se dizer que imunidade é uma regra de competência negativa que impede a instituição de tributos sobre os fatos e as pessoas eleitos pela Constituição. Trata-se de verdadeira exclusão ou supressão do poder tributário das pessoas políticas constitucionais, impedindo-as de alcançar certas pessoas ou certas materialidades estabelecidas na Constituição.

As imunidades tributárias são normas jurídicas de estrutura, pois não se voltam diretamente para a regulação de condutas intersubjetivas. As regras de imunidade voltam-se para o próprio sistema tributário, limitando e delimitando a conduta dos legisladores de cada pessoa política constitucional, de forma a impedir que cada um deles edite norma impositiva sobre determinados fatos e pessoas.

No caso específico da energia elétrica, o art. 155, § 3º, da CF/88 impediu o legislador ordinário da União de submeter às operações com aquele produto à tributação do IPI. Trata-se de verdadeira norma de estrutura, pois atinge em cheio a regra-matriz de incidência do IPI impedindo-a de atuar sobre operações com energia elétrica. O imposto incide sobre produtos industrializados, mas caso se trate da energia elétrica, a regra-matriz torna-se inoperante pela supressão do poder tributário da União.

A Recorrente insiste na tese de que o direito aos créditos fictos ora pretendidos deflui diretamente do art. 153, IV, § 3º, II, da CF/88, que estabelece que o imposto será não cumulativo, deduzindo-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Ora, senhores Conselheiros, no caso da imunidade, não houve incidência em nenhuma operação com energia elétrica porque aquela regra, que é norma jurídica de estrutura, impediu que a regra-matriz de incidência do imposto atuasse. Logo, se não houve incidência da regra-matriz, não pode existir cumulação de IPI em nenhuma operação com energia elétrica.

A interpretação pretendida pela recorrente é absurda porque se fosse válida teríamos forçosamente que admitir a existência de um "IPI negativo" no caso dos produtos imunes, onde a União, além de não poder cobrar IPI, em face da vedação constitucional, teria que "pagar" o imposto ao contribuinte, via ressarcimento de créditos fictos.

A energia elétrica, como produto imune que é, está fora do alcance da norma-padrão de incidência do IPI. Em outras palavras, e usando-se a terminologia de Rubens Gomes de Souza, a energia elétrica está fora do campo de incidência do IPI e, desse modo, as operações com este produto são insuscetíveis de gerarem débitos e créditos do imposto.

Portanto, não se pode conceder o direito de crédito ficto de IPI em relação a entradas de produtos imunes por meio da aplicação direta do art. 153, § 3º, II, da CF, sob pena de o julgador investir-se na condição de legislador ao "instituir o IPI negativo", ferindo de

morte o art. 150, § 6º, da Constituição, que estabelece a necessidade de edição de lei específica para a concessão de créditos presumidos.

No que tange à jurisprudência do STF, citada pela recorrente, a questão a ser deslindada por este Colegiado reside em saber se a decisão proferida pelo STF no RE no 212.484/RS enquadra-se ou não no art. 1º do Decreto no 2.346/97, para se tornar vinculante para a Administração Pública.

A vinculação instituída pelo referido decreto exige que a decisão proferida pelo STF fixe de forma inequívoca e definitiva a interpretação do texto constitucional.

A decisão proferida no RE no 212.484/RS é sem dúvida definitiva, na medida em que transitou em julgado, nos termos em que foi proferida. Entretanto, não se pode afirmar com a mesma certeza que seja inequívoca.

Com efeito, no julgamento do RE no 212.484/RS, o relator, Ministro Ilmar Galvão foi vencido, prevalecendo a tese do Ministro Nelson Jobim, de que "Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção."

Naquele julgamento os Ministros Sydney Sanches e Néri da Silveira acompanharam o voto vencedor, mas demonstraram que não estavam plenamente convencidos daquela tese, uma vez que ressaltaram em seus votos que tinham dificuldade em se convencerem de que alguém pudesse se creditar de um valor que não havia incidido na operação anterior.

Equivoca-se a recorrente, ao afirmar que o art. 11 da Lei nº 9.779/99 trata da hipótese deste processo. O dispositivo legal refere-se ao direito de crédito pela entrada de insumos tributados quando aplicados na fabricação de produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero, enquanto que o pleito da recorrente se refere ao crédito pela entrada de produto imune.

Portanto, o art. 11 não garantiu o direito ao crédito pleiteado neste processo, aliás, conforme também decidiu o STF nos RE nº 353.657 e 370.682.

Sendo inaplicável à espécie o art. 11 da Lei nº 9.779/99, são também inaplicáveis os arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/96 e a Ordem de Serviço DRF/SP nº 1, de 27 de abril de 2001.

Insta consignar, ainda, que, não compete às instâncias administrativas de julgamento apreciar ou se manifestar sobre matéria referente à inconstitucionalidade de leis ou ilegalidade de atos normativos regularmente editados, uma vez que esta competência é exclusiva do Poder Judiciário, conforme constitucionalmente previsto no art. 102, inciso I, alínea "a", da Constituição Federal.

Acresça-se que a matéria, inclusive, já foi objeto de diversos atos legais e infralegais. No âmbito das Secretarias da Receita Federal, sobreveio o Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação, sob nº. 329/70, o qual regulamentava que *"a argüição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional"*.

Imperioso, igualmente, destacar que a Portaria MF nº 103/2002 alterou os Regimentos Internos da Câmara Superior de Recursos Fiscais e dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, para impedir que aqueles órgãos afastem, em virtude de inconstitucionalidade, a aplicação de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor, exceto quando tratar-se de ato já declarado inconstitucional ou de autorização pelo Presidente da República de extensão dos efeitos jurídicos de decisão sobre a mesma matéria, ou de ato que embase a exigência de crédito tributário cuja constituição tenha sido dispensada por ato do Secretário da Receita Federal ou, ainda, de ato que tenha sido objeto de determinação, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, de desistência de ação de execução fiscal.

Registre-se, ainda, que os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda vêm adotando a tese de que a questão relativa à inconstitucionalidade de lei ou ato normativo não pode ser enfrentada pelo julgador administrativo, o que não impede, no entanto, que aqueles órgãos de julgamento, em casos específicos, neguem a aplicação de norma legal, com base em critérios de hermenêutica.

Todavia, *in casu*, os julgadores estão adstritos a, no máximo, afastar a aplicação de lei ou ato normativo, mas sem declarar sua inconstitucionalidade.

Assim, resta prejudicada a tese de inconstitucionalidade/ilegalidade suscitada.

De igual modo, é o posicionamento desta Turma de Julgamento, que impede a apreciação do argumento de inconstitucionalidade da taxa de juros, Selic, aplicada pelo Fisco.

Pois bem, às instâncias administrativas não competem apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente. Outrossim, é competência exclusiva do Poder Judiciário a apreciação de ilegalidade de tais normas.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 09 de outubro de 2008

ALI ZRAIK JUNIOR

