



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBL. DO NO D. O. U.
C	De 19 10 / 19 99
C	Voluntário
	Rubrica

Processo : 10920.001728/94-57

Acórdão : 201-72.361

Sessão : 09 de dezembro de 1998

Recurso : 100.095

Recorrente : SÓ BERÇOS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA.

Recorrida : DRJ em Florianópolis – SC

IPI – PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – COMPETÊNCIA DE ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS PARA CONHECEREM DE INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE – I) Refoge competência a órgãos administrativos para apreciarem incidentes de inconstitucionalidade de leis ou atos normativos infralegais. Competência exclusiva do Poder Judiciário. II) A multa punitiva, aplicada pelo Fisco, decorrente de lei, é, como todo o ato de lançamento, vinculada. Todavia, havendo lei posterior mais benigna ao contribuinte (Lei nº 9.430/96, art. 45) e estando o processo ainda em fase recursal, é de ser a mesma aplicada retroativamente, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN. **Recurso voluntário não conhecido, quanto a preliminar; e, quanto ao mérito, reduz-se a multa de ofício aplicada para 75%.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: SÓ BERÇOS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos: I) em não se conhecer do recurso, quanto à preliminar de inconstitucionalidade; e II) em dar provimento parcial ao recurso, para reduzir a multa de ofício para 75%. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Geber Moreira.

Sala das Sessões, em 09 de dezembro de 1998


Luiza Helena Galante de Moraes

Presidenta


Jorge Freire

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer, Ana Neyle Olímpio Holanda, Valdemar Ludvig, Serafim Fernandes Corrêa e Sérgio Gomes Velloso.

sbp/ovrs



Processo : 10920.001728/94-57
Acórdão : 201-72.361

Recurso : 100.095
Recorrente : SÓ BERÇOS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA.

RELATÓRIO

Recorre, a empresa epigrafada, da decisão monocrática, que manteve, em sua integralidade, o Lançamento do IPI de fls. 54/56 e seus anexos, decorrente da glosa de créditos extemporâneos, relativo a insumos adquiridos com alíquota zero, conforme Documentos de fls. 08 a 36.

Em sua impugnação, em síntese, aponta que haveria afronta ao texto constitucional (CF/88, art. 153, § 3º, II), mais especificamente ao princípio da não-cumulatividade, orientador do IPI, caso não fosse acatado o direito ao crédito, relativamente às aquisições de matérias-primas isentas, não-tributadas ou reduzidas à alíquota zero, empregados na fabricação de produtos tributados. Aduz que a norma constitucional não vedou o crédito nas operações em tela, uma vez que omitiu a ressalva feita em relação ao ICMS. Assim, entende inconstitucional o lançamento, pois, em seu entender, ofende o princípio da não-cumulatividade.

E, por fim, pugna pelo caráter confiscatório da multa de ofício aplicada, igualmente afrontando a Carta Política, averbando que a mesma não poderia ultrapassar 30%.

A decisão recorrida manteve, na íntegra, o lançamento. O *decisum* chama a atenção de que as argumentações da reclamante referem-se a hipóteses de suspensão, não-incidência (imunidade), ou de isenção, e que os créditos glosados referem-se somente a produtos com alíquota zero. Assim, neste último caso, ao contrário das demais, o produto continua sendo tributado, mesmo que nada haja a ser pago, não havendo embasamento legal para que seja aplicado à matéria-prima a mesma alíquota de um dos produtos resultantes.

No recurso a este Colegiado, são repisados as razões deduzidas na instância *quo*.

A Fazenda Nacional, em suas Contra-Razões de fls. 115, pede a manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.



Processo : 10920.001728/94-57
Acórdão : 201-72.361

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JORGE FREIRE

Como relatado, a matéria objeto do litígio é de índole eminentemente constitucional. E, já é pacificado que refoge competência a este Tribunal Administrativo para conhecer de mérito em incidente de inconstitucionalidade, sendo esta a causa de pedir o cancelamento da exação fiscal, como no presente caso.

A respeito, longamente me manifestei no Acórdão nº 201-70.501 (Recurso nº 98.976), votado em 19 de novembro de 1996, cujo excerto, com pequenas modificações, a seguir transcrevo:

“... Os Tribunais Administrativos Tributários têm como função precípua, o controle da legalidade das questões fiscais, e assim agindo são como uma espécie de filtro para o Poder Judiciário. Diante disso, devem agir, em que pese sua autonomia, em sintonia com aquele Poder, de modo a buscar eficácia e justiça na aplicação das leis fiscais. Um dos objetivos da segunda instância, quer em processos judiciais, quer em processos administrativos é, dentre outros, a uniformização das decisões. Sem essa o caos estará instalado, pois não haverá forma eficaz de controle e administração da máquina administrativa controladora.

De outra banda, vem crescendo no Brasil, historicamente, a concentração do controle da constitucionalidade das leis¹. De 1891, modelo difuso transplantado dos Estados Unidos, à Emenda Constitucional 03, de 17 de março de 1993, em apertada síntese, o controle da constitucionalidade das leis e atos normativos vem num crescente que leva, inequivocamente, a uma tendência concentradora.

Como está hoje o ordenamento jurídico brasileiro, nossa jurisdição é una, o que leva a que todo ato administrativo possa ser revisto pelo Poder judiciário. Não há dúvida que as decisões administrativas, quer as emanadas em “juízo” singular quer as oriundas de “juízo” coletivo, são espécies de ato administrativo (ato administrativo decisório), e como tal sujeitam-se ao controle do Judiciário. A lógica de nosso sistema de jurisdição una está justamente nas

¹ Nesse sentido ensina POLETTI, Ronaldo. “Controle da Constitucionalidade das Leis”, 2ª ed., 2ª tiragem, Forense, RJ, 1995, p. 71/96



Processo : 10920.001728/94-57
Acórdão : 201-72.361

garantias que são dadas ao magistrado de modo que este, em tese, fique resguardado de qualquer pressão. É o princípio do juízo natural.

Sejamos pragmáticos: os julgadores, a nível de Ministério da Fazenda, ou vinculam-se ao Secretário da Receita Federal (as DRJs a este subordinam-se hierarquicamente) ou vinculam-se ao próprio Ministro (como é o caso dos Conselhos de Contribuintes). Portanto, lhes falta o elemento subjetivo que faz da jurisdição brasileira ser una, ou seja, a independência absoluta. A questão não é de competência técnica, mas sim de legitimação e independência institucional. Nada impede que o ordenamento mude a este respeito, mas a realidade hoje é esta. Este é o entendimento de Bonilha² e Nogueira³.

No mesmo sentido, há a presunção de constitucionalidade de todos os atos oriundos do legislativo, e são a estes que as autoridades tributárias, como supedâneo do princípio da legalidade, vinculam-se. Ademais, prevê a Constituição, que se o Presidente da República entender que determinada norma macula a Constituição, deverá vetá-la (CF, art. 66, § 1º), sob pena de crime de responsabilidade (CF, art. 85), uma vez que ao tomar posse comprometeu-se a manter, defender e cumprir a mesma (CF, *caput* art. 78).

Sem embargo, sendo o Presidente da República o topo hierárquico da administração federal, como prescreve o art. 84, II da CF/88 (auxiliado por seus Ministros de Estado), e este não exercendo seu poder de veto de leis que entenda inconstitucionais, há presunção absoluta da constitucionalidade da lei que este ou seu antecessor sancionou e promulgou, e a este juízo vinculam-se seus subordinados.

Por outro lado, aqueles que não lograssem seu intento de ver determinada norma tributária declarada como inconstitucional no Judiciário, poderia tentá-lo a nível administrativo, e que meios seriam postos à disposição

² BONILHA, Paulo Celso B. *“Da Prova no Processo Administrativo Tributário”*, 1ª ed., LTR, São Paulo, 1992, p. 77 - “A ampliação da autonomia no julgamento e a modernização da estrutura administrativa, com o reforço de seus pontos essenciais – apuro na especialização, imparcialidade no julgamento e rapidez, dependeria, em nosso entender, do aparelhamento, por lei federal, de ação especial de revisão judicial de decisões administrativas finais, restrita aos casos em que fossem manifestamente contrárias à lei ou à prova dos autos”.

³ NOGUEIRA, Alberto. *“O Devido Processo Legal Tributário”*, 1ª ed., Renovar, 1995, p. 85: “O aperfeiçoamento dos órgãos administrativos encarregados de apreciar questões tributárias é a solução mais lógica, racional e econômica para prevenir dispendiosas ações judiciais.”



Processo : 10920.001728/94-57
Acórdão : 201-72.361

da Administração para ter, por exemplo, controle de litispendência? Além das ponderações de índole técnico-jurídica, a razoabilidade desautoriza tal tese.

Hugo de Brito Machado nos ensina⁴ que “não tem o sujeito passivo de obrigações tributárias direito a uma decisão da autoridade administrativa a respeito de pretensão sua de que determinada lei não seja aplicada por ser inconstitucional”, e justamente sua fundamentação sustenta-se no fato de que a competência para dizer a respeito da conformidade da lei com a Constituição pressupõe possibilidade de uniformização das decisões, caso contrário estaria inquinado o princípio da isonomia.

Assevera o mestre nordestino que “nossa Constituição não alberga norma que atribua às autoridades da Administração competência para decidir sobre a inconstitucionalidade de leis. Continua ele: “Acolhida a arguição de inconstitucionalidade, a Fazenda Pública não pode ir ao Judiciário contra decisão de um órgão que integra a própria Administração. A Administração não deve ir a juízo quando o seu próprio órgão entende que razão não lhe assiste”. Mais adiante pondera: “Uma decisão do Contencioso Administrativo Fiscal, que diga ser inconstitucional uma lei, e por isto deixe de aplicá-la, tornar-se-á definitiva à míngua de mecanismo no sistema jurídico, que permita levá-la ao Supremo Tribunal Federal”.

Por fim, arremata: “É sabido que o princípio da supremacia constitucional tem por fim garantir a unidade do sistema jurídico. Não é razoável, portanto, admitir-se que uma autoridade administrativa possa decidir a respeito dessa constitucionalidade, posto que o sistema jurídico não oferece instrumentos para que essa decisão seja submetida à Corte Maior⁵. 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

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. “O Devido Processo Legal Administrativo Tributário e o Mandado de Segurança”, in “PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL”, Dialética, São Paulo, 1995, p. 78-82.

⁵ Este é o magistério de CARNEIRO, Athos Gusmão, in “O Novo Recurso de Agravo e Outros Estudos”, Forense, Rio de Janeiro, 1996, p. 89., quando, ao discorrer sobre os pressupostos de admissibilidade do recurso especial, assim averba: “À evidência, não cabe recurso extremo das decisões tipicamente administrativas, ainda que em procedimento censórios proferidos pelos tribunais no exercício de sua atividade de autogoverno do Poder Judiciário e da magistratura. Igualmente descabe o recurso extraordinário ou o recurso especial de decisões proferidas por tribunais administrativos, como o Tribunal Marítimo, os **Conselhos de Contribuintes**, etc., cuja atividade é tipicamente de administração e sujeita ao controle do Judiciário (no Brasil, sistema da “unidade” da Jurisdição).” (grifamos)



Processo : 10920.001728/94-57
Acórdão : 201-72.361

por considerá-la inconstitucional⁶, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não inconstitucional.” (*sublinhamos*)

Não há dúvida, em conclusão, que a matéria do controle da constitucionalidade das leis tem sede constitucional e tem base político-jurídica, não dando margem a que órgãos administrativos do Poder Executivo, que têm por chefe o Presidente da República, por conseguintes a este subordinados hierarquicamente, possam tecer juízo sobre normas que, por todo seu trâmite formal, constitucionalmente estabelecido, são presumivelmente constitucionais⁷, até que o Judiciário se manifeste.

Por derradeiro, ressalte-se que para a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, os Tribunais deverão fazê-lo pela maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial, como prevê a Constituição em seu art. 97. O STF, como os Tribunais Regionais Federais e os Tribunais de Justiça, para declarar determinada norma inconstitucional deve reunir seu pleno. Nada obstante, dá a entender a recorrente, que uma única câmara de um colegiado administrativo, por maioria simples, pode conhecer de incidente de inconstitucionalidade de norma legal ou ato administrativo normativo e sobre ele decidir.”

Embora, como exposto, faleça competência a este Tribunal para manifestar-se incidentalmente sobre a constitucionalidade da cobrança de tributos ou penalidades, em face da matéria ser versada em lei complementar (CTN, art. 49), com fulcro no art. 146, inciso III, da Constituição Federal, teço, a título único de argumentação, algumas considerações sobre a matéria.

⁶ Também DINIZ, Maria Helena, in “Norma Constitucional e Seus Efeitos”, Saraiva, 1991, p. 135/136, entende que o Poder Executivo ou qualquer autoridade não poderia deixar de cumprir lei por entendê-la inconstitucional, eis que se permitisse o não-cumprimento da norma dita inconstitucional, quebrar-se-iam os princípios da legalidade, autoridade, certeza e segurança jurídica.

⁷ Assim Leciona AFONSO DA SILVA, José, in “Curso de Direito Constitucional Positivo”, Malheiros, São Paulo, 1992, p. 53, quando afirma: “Milita presunção de validade constitucional em favor das leis e atos normativos do Poder Público, que só se desfaz quando incide o mecanismo de controle jurisdicional estatuído na Constituição. Essa presunção foi reforçada pela Constituição pelo teor do art. 103, § 3º, que estabeleceu um contraditório no processo de declaração de inconstitucionalidade, em tese, impondo o dever de audiência do Advogado-Geral da União que obrigatoriamente defenderá o ato ou o texto impugnado.” (grifamos)



Processo : 10920.001728/94-57
Acórdão : 201-72.361

Consiste a não-cumulatividade em tributar-se cada operação de saída de produto industrializado pelo valor efetivamente agregado pelo industrial, de forma a evitar que o tributo incida cumulativamente sobre o mesmo insumo. Assim, deve o IPI, gravar apenas o valor adicionado líquido, descontando-se a tributação incidente sobre os materiais utilizados em relação às etapas anteriores de circulação dos bens.

E, consoante dispõe o art. 49 do CTN, o princípio da não-cumulatividade foi viabilizado através da instituição de uma conta-corrente, onde compensam-se os valores relativos ao IPI incidente nas etapas anteriores de saída dos insumos, como créditos fiscais, e aqueles relativos ao IPI incidente sobre a saída dos produtos industrializados, como débitos fiscais. Sobre o saldo desta conta-corrente, se devedor, deverá o contribuinte recolher ao Erário e, se o saldo for credor, transferi-lo para o período subsequente. Em outras palavras, compensa-se o imposto devido na operação com o cobrado nas anteriores (CF, art. 153, § 3º, inciso II).

E, à expressão “cobrado”, não pode ser dada a conotação literal de apenas poder ser compensado o tributo, efetivamente recolhido aos cofres públicos, pois, ao adquirente dos insumos, não se pode vedar o direito de compensar-se do imposto agregado na operação anterior, pelo simples fato da inadimplência do sujeito passivo da relação jurídica tributária anterior, ou mesmo pela inércia do Poder Público em cobrar o que lhe é devido.

Contudo, a expressão deve ser entendida como o direito de fazer ingressar na conta-corrente fiscal o valor do IPI, que efetivamente incidiu na operação anterior, a título de crédito, para evitar o *bis in idem*. Podem, assim, serem compensados os valores decorrentes da ocorrência da hipótese de incidência, prevista na norma de tributação, que, ao incidir sobre a operação anterior, fez nascer a obrigação tributária, dotada de expressão econômica.

Desta forma, deve ser entendido o princípio da não-cumulatividade, de molde a evitar que o contribuinte seja devedor de valores de IPI relativos a fatos geradores anteriores, exigíveis do sujeito passivo da relação jurídica tributária anterior.

Todavia, se a operação anterior se deu ao abrigo da isenção, não-incidência, ou alíquota zero, como é o caso dos autos, inexistem valores devidos ao Fisco e dotados de expressão econômica, que possam onerar, em duplicidade, a operação efetuada pelo contribuinte.

As operações submetidas à alíquota zero derivam de fatos geradores previstos na norma de imposição tributária, que incidiu, fazendo nascer a obrigação tributária e o crédito tributário decorrente. Este, porém, reduzido a nenhuma expressão (ZERO), em atendimento ao outro princípio constitucional balizador do IPI: o princípio da seletividade em função da essencialidade. Neste caso, inexistiu qualquer acréscimo ou repercussão econômica do tributo sobre a operação de aquisição do insumo, pela recorrente.



Processo : 10920.001728/94-57
Acórdão : 201-72.361

A inadmissão ao aproveitamento de crédito fiscal de IPI, quando a operação anterior foi submetida à alíquota zero, tem respaldo jurisprudencial:

“TRIBUTÁRIO.— IPI.— ALÍQUOTA — Se na operação anterior não houve incidência do IPI, devido à alíquota zero, não há falar em crédito para compensação na operação posterior.” (TRF 4ª Região, 1ª T., AI 98.04.05040-4, Rel. Juiz Vladimir Freitas, DJ2 23/09/98, p. 483-484)

Dessarte, na hipótese do presente feito (operação submetida à alíquota zero), não há valor de IPI incidente e que tenha significação econômica de onerar a operação de aquisição de insumos. Desta forma, permitir a apropriação de créditos fiscais, que não derivam de imposto incidente, e que determinam a efetiva existência de carga tributária, não representa observância do princípio da não-cumulatividade, e sim, reconhecer o direito a favor fiscal, não previsto em lei, e determinar distorções no mercado, posto que a recorrente diminuirá artificialmente seus custos, em prejuízo das concorrentes.

Embora não fique perfeitamente caracterizado nos autos, depreende-se que quer a defendente aplicar, na operação anterior de aquisição de insumos com alíquota zero, as alíquotas de seus produtos. Contudo, dessumo que a empresa deve ter mais de um produto industrializado, com uma gama diferenciada de alíquotas. E, aqui, pergunta-se: nesta hipótese, qual a alíquota a ser aplicada, a maior, a menor, a média delas?

O fato de requerer a aplicação sobre o valor das entradas desoneradas (no caso específico da glosa, alíquota zero), da alíquota cabível nas operações de saída (que nem resta definido no presente feito), já revela a flagrante distorção do que pretende a impetrante seja reconhecido.

Se determinado insumo foi adquirido em operação tributada, suponhamos, à alíquota de 1,0%, a não-cumulatividade será compensar o IPI devido pela saída do produto industrializado, com o imposto incidente na operação de aquisição do insumo, ou seja, 1,0%. Como, então, permitir que se reconheça o direito de apropriar-se de créditos fiscais de IPI, no valor, digamos, de 10%, quando a alíquota incidente na operação de entrada foi de zero por cento? A aplicação do princípio da não-cumulatividade conduziria o direito à apropriação de crédito fiscal no mesmo valor: zero por cento.

É inegável que a apropriação de créditos fiscais tem significado econômico, desta forma acarretando redução da carga tributária de um certo produto, com a conseqüente diminuição do que é devido ao Fisco. Deve o crédito fiscal estar relacionado a débito fiscal anterior, que, por sua vez, caracterize a efetiva oneração tributária, para que, aí sim, a compensação possa ter como fundamento o princípio da não-cumulatividade.



Processo : 10920.001728/94-57
Acórdão : 201-72.361

A diminuição do imposto devido por outros fundamentos é espécie disfarçada de benefício fiscal, o qual só se admite desde que aprovado pelo Poder Legislativo, de forma expressa através de lei específica, que regule exclusivamente a matéria (CF/88, art. 150, § 6º).

Assim, embora matéria estranha à competência desta Corte Administrativa, posto que de índole constitucional, não há como prosperar a pretensão da recorrente.

Quanto a ser o percentual da multa exacerbado ou não, não é esta a esfera para discuti-lo, como suso averbado. À administração, em sua faceta autocontroladora da legalidade dos atos, por si emanados, os confronta com a lei; caso contrário, estaria imiscuindo-se em área de competência do Poder Legislativo, o que é, até mesmo, despropositado com o sistema de independência dos poderes. Portanto, ao Fisco, no exercício de suas competências institucionais, é vedado perquerir se determinada lei padece de algum vício. Sua obrigação é aplicar a lei vigente.

Ora, se assim o é, e estando a multa de ofício aplicada no percentual previsto na redação do art. 364, II, do RIPI/82, embasada no art. 80 da Lei nº 4.502/64, legal sua imposição no momento do lançamento. Contudo, com o advento da Lei nº 9.430/96, que em seu art. 45 deu nova redação ao citado art. 80 da Lei nº 4.502/64, referida multa foi reduzida para o patamar de 75% (setenta e cinco por cento). Assim, com base no art. 106, II, "c", do CTN, que estatui a retroatividade benigna para as penalidades, estando o processo pendente de julgamento, deve a multa aplicada ser amoldada ao novo percentual. Em face de tal, reduzo a multa de ofício para 75% (setenta e cinco por cento).

Ex positis, não conheço do presente recurso, no que pertine a matéria de índole constitucional, e reduzo a multa de ofício para 75% (setenta e cinco por cento).

Sala das Sessões, em 09 de dezembro de 1998

JORGE FREIRE