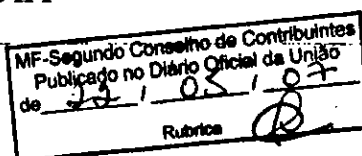




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº 11020.000461/2002-31
Recurso nº 125.902 Voluntário
Matéria Ressarcimento de crédito ficto de IPI
Acórdão nº 202-17.922
Sessão de 25 de abril de 2007
Recorrente EBERLE S/A
Recorrida DRJ em Porto Alegre - RS



Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/1992 a 30/09/2001

Ementa: CRÉDITOS FICTOS. INSUMOS IMUNES, ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

O regime jurídico dos créditos de IPI somente autoriza a escrituração se houver incidência do imposto na operação de aquisição dos insumos.

RESSARCIMENTO. RESTITUIÇÃO.

Inexistindo o direito aos créditos fictos do imposto, inexistirá a possibilidade de aproveitá-los sob a forma de ressarcimento ou de restituição.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVAS.

Cabe ao autor a prova dos fatos constitutivos de seu direito.

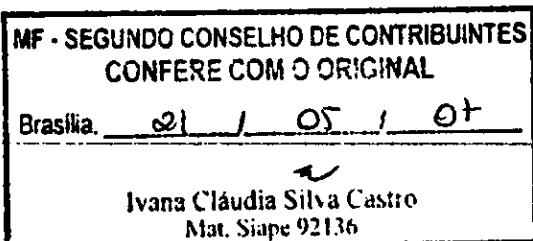
DIREITO DE CRÉDITO. LEGITIMIDADE.

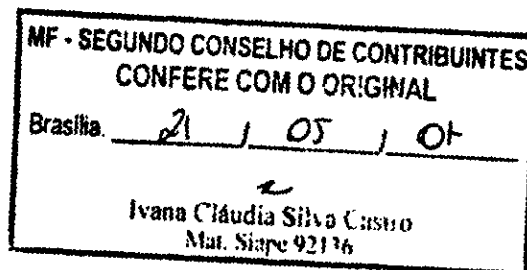
O estabelecimento matriz não tem legitimidade para pleitear em nome próprio o direito a supostos créditos de IPI gerados nas filiais.

COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. RECURSOS.

Inexiste direito de interpor impugnação e recurso contra despacho que não homologa pedido de compensação.

Recurso negado.

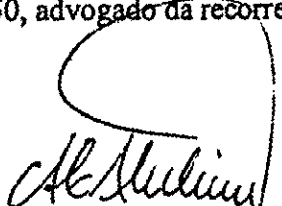




CCU/RS
Fls. 2

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar e Maria Teresa Martinez López ressaltaram que reconhecem apenas o direito de crédito escritural do IPI pela aquisição de insumos isentos, na forma do RE nº 212.484/RS. Fez sustentação oral o Dr. José Renato Gaziero Cella, OAB/PR nº 225.250, advogado da recorrente.


ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Nadja Rodrigues Romero, Claudia Alves Lopes Bernardino, Antonio Zomer e Antônio Lisboa Cardoso.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 21 / 05 / 04 Ivana Cláudia Silva Castro Mat. N.º 92136
--

Relatório

O estabelecimento matriz da empresa acima qualificada protocolou, em 21/01/2002, o Pedido de Ressarcimento de créditos de IPI (fl. 01) que teriam sido originados da aquisição de insumos imunes, isentos, não tributados e tributados com alíquota zero, relativo ao período compreendido entre 01/01/1992 e 30/09/2001.

O pedido de ressarcimento foi fundamentado no princípio constitucional da não-cumulatividade; na Instrução Normativa SRF nº 21, de 10/03/1997, e na Instrução Normativa SRF nº 73, de 15/09/1997.

O pedido de ressarcimento (fl. 01) foi cumulado com os pedidos de compensação, que se encontram às fls. 02 a 04; 3.841 e 3.842; 3.870 a 3.886; 3.892 a 3.899; 4.009 a 4.016 deste processo e no Processo nº 11020.002339/2002-07 e, ainda, com as declarações de compensação que se encontram albergadas nos Processos nº 11080.011433/2003-15 e 11080.011432/2003-71.

Em 10/04/2002, a Delegacia da Receita Federal em Caxias do Sul - RS indeferiu o pedido, sob o argumento da ilegitimidade de o estabelecimento matriz solicitar o ressarcimento do crédito gerado em outros estabelecimentos da empresa, conforme se pode conferir nas fls. 3.843/3.845.

Em sua manifestação de inconformidade, a contribuinte alegou que o entendimento da fiscalização não pode prosperar em face de o art. 8º, § 2º, da IN SRF nº 21/97, referir-se ao "*domicílio fiscal da pessoa jurídica*", que no caso é o domicílio do estabelecimento matriz. Quanto ao fato de o estabelecimento matriz não ter suportado o ônus do imposto a ser ressarcido, alegou que os arts. 120 do RIPI/82; 190, § 2º, do RIPI/98 e 18 da IN SRF nº 21/97 seriam adaptações do art. 166 do CTN, que trata da restituição de tributos. Desse modo, considera o óbice levantado pela fiscalização inoponível ao presente caso, uma vez que se trata de pedido de ressarcimento e não de pedido de restituição, sendo irrelevante a discussão em torno da transferência do encargo financeiro do pagamento do tributo. Alegou que se o crédito pleiteado não for reconhecido haverá diferimento da cobrança do imposto. Acrescentou que o crédito ora pleiteado foi reconhecido pelo art. 11 da Lei nº 9.779/99 e requereu a reforma do despacho da DRF em Caxias do Sul-RS.

Por meio do Acórdão nº 2.970, de 10/10/2003 (fls. 4.025/4.029), a 3ª Turma da DRJ em Porto Alegre - RS indeferiu a manifestação de inconformidade com base nos seguintes argumentos: a) ilegitimidade da matriz para figurar no pólo ativo deste processo, pois o art. 18 da IN SRF nº 21/97 proíbe o ressarcimento de créditos decorrentes de tributos cujo encargo financeiro tenha sido suportado por outro contribuinte; b) inexistência de direito ao aproveitamento de créditos do IPI pelas aquisições de insumos desoneradas do imposto, não só em face do IPI não ter incidido nestas operações, mas também pela impossibilidade de quantificar o crédito ficto, em razão da inexistência de alíquota fixada em lei; e c) prescrição do direito ao ressarcimento de créditos anteriores ao quinquênio que precedeu a data de protocolo do pedido.

Regularmente notificada daquele acórdão em 28/11/2003 (fls. 4.040/4.043) a contribuinte apresentou o recurso voluntário de fls. 4.069/4.084 em 02/01/2004, instruído com os documentos de fls. 4.085/4.097. Alegou, em síntese, que protocolou pedido de restituição do

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 21/10/01
Ivana Cláudia Silva Castro Nat. Siapre 92116

IPI relativo a créditos originados da aquisição de insumos imunes, isentos, não tributados e tributados com alíquota zero, no período compreendido entre 01/01/1992 e 30/09/2001. Disse que, no caso do IPI, o lançamento deve ser efetuado no montante do tributo a ser efetivamente pago, ou seja, do confronto entre débitos e créditos legítimos identificados no mesmo período de apuração. Na hipótese dos autos, esse lançamento foi efetuado por homologação tácita, daí decorrendo o recolhimento indevido. Alegou que, para que se configure o direito de crédito, é indiferente que os insumos sejam tributados com alíquota positiva ou que sejam isentos. Invocou a aplicação do Decreto nº 2.346/97 e da decisão proferida pelo STF no RE nº 212.484/RS. Disse que somente após esta decisão do STF, a contribuinte teve ciência da inconstitucionalidade da norma que determinava o estorno do crédito, ou sua não escrituração. Somente a partir daí é que corre o prazo prescricional de haver de volta os valores indevidamente suprimidos da conta-corrente fiscal, ou, em outros termos, de pleitear a restituição do que foi indevidamente recolhido aos cofres públicos. Invocou a aplicação da interpretação do STJ vertida no RESP nº 547.744/MG, no sentido de que não se caracteriza a decadência nem a prescrição quando o pleito de restituição é formulado com fulcro em inconstitucionalidade, dentro dos cinco anos contados da publicação da decisão do STF. Alegou que é pacífico na jurisprudência entendimento segundo o qual o prazo para reclamar a recuperação do indébito corre a partir da homologação tácita, de sorte que, para fatos geradores ocorridos em 1992, esse prazo somente se encerrou em 2002. Prosseguindo em seu arrazoado, alegou que não procede a razão de decidir lançada no acórdão de primeira instância, no sentido da impossibilidade material de quantificar o crédito pelas entradas de insumos desoneradas do imposto. Isto porque o sistema de abatimento do valor do insumo na apuração do débito consta na legislação do imposto, e é perfeitamente adequado ao fim aqui perseguido. Não se trata de inovação, mas de simples aplicação analógica do art. 122 do RIPI/98, que regula o direito de crédito pela entrada de matérias-primas usadas. Alternativamente, também é perfeitamente factível o cálculo do crédito pela aplicação da alíquota de saída dos produtos. Insurgiu-se, ainda, contra a recusa da primeira instância em apreciar a manifestação de inconformidade quanto à não homologação dos pedidos de compensação, pois de um lado a lei garante o duplo grau de jurisdição e, de outro, as IN SRF nº 21/97 e 210/2002 estipulam o direito de impugnação de decisão desse teor. Ainda que se entenda que não caiba às DRJ esse tipo de exame, os processos deveriam ter sido remetidos ao Conselho de Contribuintes, que tem a competência residual para decidir aquilo que não se insere no âmbito da competência de outro órgão. No que tange à questão da legitimidade do estabelecimento matriz, alegou que o art. 8º, § 2º, da IN SRF nº 21/97 determina que a competência para decidir quanto ao direito creditório é da DRF do domicílio fiscal da pessoa jurídica. Logo, o pedido deve ser formulado pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica e endereçado à DRF que o jurisdiciona. Nesse sentido é peremptório o art. 14, § 2º, da IN SRF nº 210/2002, especialmente expressivo porquanto trata de ressarcimento de créditos de IPI por aquisição de insumos. Acrescentou que o art. 18, da IN SRF nº 21/97 não tem a acepção que lhe foi dada pela decisão de primeira instância, pois o dispositivo se refere à assunção de encargo financeiro por terceiro. Não cabe consideração desta espécie, pois não está se tratando de imposto indevidamente destacado na nota fiscal, mas apenas de imposto recolhido a maior, por desconconsideração dos créditos na entrada. Nenhuma transferência para terceiros há a considerar no caso. Além disso, não há dispositivo legal definindo o estabelecimento como contribuinte do IPI, pois a lei diz que o contribuinte é o industrial. A autonomia dos estabelecimentos diz respeito apenas à obrigação tributária. Por isso as IN SRF nº 21/97 e 210/2002 elegeram como autoridade competente para decidir acerca de pleitos de recuperação a DRF do domicílio da pessoa jurídica, e não a que jurisdiciona cada estabelecimento. Invocou a aplicação subsidiária do art. 11 da Lei nº 9.779/99, que garante o ressarcimento em espécie ou o direito de compensação com débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF, para as hipóteses em que se

acumula saldo credor de IPI. Disse que é perfeitamente possível considerar acumulados na escrita fiscal os créditos que a Receita Federal vedou indevidamente e pretender o ressarcimento ou a compensação, uma vez que esse crédito não foi utilizado e se acumulou em decorrência de ordem expressa do Poder Público que não permitia o crédito; ordem agora considerada inconstitucional pelo STF. Entretanto, a recorrente entende que, a seu ver, como compete privativamente ao Fisco a atividade de lançamento, entendida como a que apura o montante a ser recolhido (art. 142 do CTN), o procedimento correto será computar os recolhimentos a maior, decorrentes da vedação de uso do crédito, e restitui-los, na forma que prevê a Lei nº 9.430/96. Requereu o provimento do recurso e o deferimento da restituição solicitada.

Em 27/04/2004, logo após a prolação do despacho da DRF em Caxias do Sul - RS, a contribuinte apresentou um pedido de rerratificação para que fosse convertido o pedido de ressarcimento em pedido de restituição, o qual foi autuado pela repartição fiscal transformando-se no Processo nº 11080.101224/2004-43. Este pedido de rerratificação não foi conhecido pela Delegacia da Receita Federal em Caxias do Sul - RS, sob o argumento de que havia listispendência com o presente processo. A manifestação de inconformidade não foi conhecida pela DRJ em Porto Alegre - RS. A contribuinte apresentou recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes, mas a DRF em Caxias do Sul - RS não deu seguimento ao recurso, sob o argumento de que ficara decidido no Acórdão DRJ/POA nº 4.873, de 09/12/2004, que não havia previsão legal para a interposição de recurso daquela decisão, tudo conforme fl. 3.318 do Processo nº 11080.101224/2004-07, que se encontra à disposição dos senhores Conselheiros para consulta.

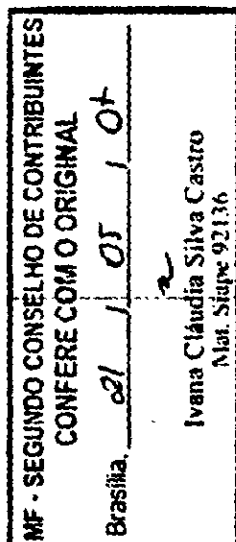
Na assentada do dia 12/05/2004 esta Câmara negou provimento ao recurso voluntário interposto neste processo, por meio do Acórdão nº 202-15.593 (fls. 4.100/4.104), sob o argumento de que a autonomia dos estabelecimentos não autoriza a matriz a pleitear eventual direito creditório de outro estabelecimento.

Os embargos de declaração de fls. 4.124/4.127 interpostos pelo contribuinte foram rejeitados por meu antecessor na presidência desta Câmara, nos termos do Despacho nº 202-00.200 (fls. 4.133/4.134).

O recurso especial de divergência de fls. 4.151/4.162 não foi admitido por falta de pré-questionamento e de falta de comprovação das divergências alegadas, conforme o Despacho nº 202-104, que adotou a informação de fls. 4.215/4.217.

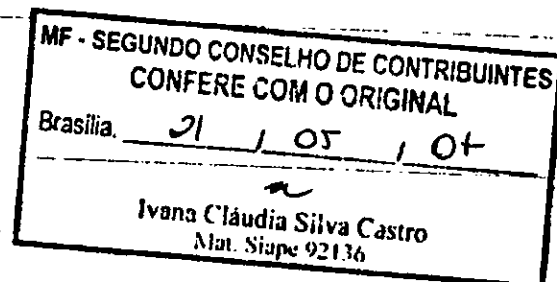
Em 06/06/2006 a contribuinte ajuizou o Mandado de Segurança nº 2006.34.00.17268-4, que tramita pela 4ª Vara Federal do DF, em face do Procurador Chefe da Fazenda Nacional em Porto Alegre - RS, do Inspetor da Receita Federal em Porto Alegre - RS e do Presidente do Segundo Conselho de Contribuintes, pedindo ao Judiciário que ordenasse a suspensão dos atos de cobrança, bem como que o pedido de rerratificação (Processo nº 11080.101224/2004-43) fosse apensado a este processo e que ambos fossem remetidos ao Segundo Conselho de Contribuintes a fim de que sua Presidente determinasse a inclusão em pauta do pedido de ressarcimento em conjunto com o pedido de rerratificação para que fosse proferido novo julgamento.

O Meritíssimo Juiz da 4ª Vara Federal do DF concedeu a medida liminar de fls. 4.282/4.283 nos termos em que foi pleiteada.



Em consulta à página de informações processuais da Justiça Federal do DF na *internet* verifica-se que a liminar está vigorando e que o mandado de segurança encontra-se concluso para sentença desde 12/12/2006.

É o Relatório.



Brasília, 21 / 05 / 04

Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Siapex 92136

Voto

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Relator

Conforme relatado, o Juiz do Mandado de Segurança nº 2006.34.00.17268-4 expediu norma individual e concreta, consubstanciada no enunciado da medida liminar de fls. 4.282/4.383, que leio em sessão.

Verifica-se, às fls. 4.040/4.043, que a recorrente tomou ciência do acórdão de primeira instância (fls. 4.025/4.029) em 28/11/2003 (sexta-feira), por via postal.

O art. 23, II, do Decreto nº 70.235/72 estabelece que a notificação será feita por via postal com prova do recebimento no domicílio tributário do sujeito passivo, enquanto que o § 2º, II, do mesmo artigo estabelece que se considera feita a notificação na data do recebimento da correspondência.

Pela regra do art. 5º, parágrafo único, do Decreto nº 70.235/72, o prazo de 30 dias previsto em seu art. 33, começou a fluir em 01/12/2003 (segunda-feira) e expirou no dia 30/12/2003 (terça-feira).

O carimbo apostado pela DRF em Porto Alegre - RS no documento de interposição do recurso voluntário (fl. 4.069) consigna a data do dia 02/01/2004 (sexta-feira), trigésimo terceiro dia após a ciência da decisão recorrida.

Portanto, à luz dos documentos juntados ao processo, o recurso voluntário é manifestamente intempestivo, não preenchendo um dos requisitos objetivos para sua admissibilidade.

A recorrente informou, à fl. 4.070, que tomara ciência do acórdão recorrido somente em 02/12/2003, mas além de não ter trazido nenhuma prova concreta deste fato ao processo, o aviso de recebimento de fl. 4.043, datado do dia 28/11/2003, infirma a sua alegação.

Contudo, apesar da perempção, na assentada do dia 12/05/2004 esta Câmara tomou conhecimento e julgou o mérito recurso, conforme se pode verificar no Acórdão nº 202-15.593 (fls. 4.100/4.104).

Pode-se argumentar que se o juiz soubesse da perempção talvez não tivesse expedido a ordem para que se procedesse a um novo julgamento. Mas o fato é que a Câmara, por equívoco, conheceu do recurso e a perempção não chegou ao conhecimento do magistrado, que acabou emitindo a ordem para novo julgamento no pressuposto de que a questão da admissibilidade do recurso voluntário estava superada.

Entretanto, não se pode decidir com base em dados que não estão no processo e muito menos deixar de cumprir uma ordem judicial porque o juiz a emitiu sem ter conhecimento de determinado fato. Cumpre à parte interessada fazer chegar ao juiz os fatos que considere relevantes para influenciar no julgamento da causa.

A perempção neste caso deveria ter sido alegada nas informações que foram prestadas ao Juiz em 16/06/2006. Mas a Presidente do Segundo Conselho de Contribuintes

informou fiando-se no conteúdo do Acórdão nº 202-15.593, que equivocadamente julgou o recurso da contribuinte. Na data em que foram prestadas as informações no mandado de segurança a Presidente do Segundo Conselho não tinha acesso aos autos, pois eles se encontravam na DRF em Porto Alegre - RS, conforme revela o despacho de encaminhamento de fl. 4.284.

A luz desses fatos, considero que a ordem judicial foi expedida para que fosse efetuado um novo julgamento de mérito. O fato de o recurso ser perempto não pode servir de justificativa para o descumprimento daquela ordem judicial.

Desse modo, tendo em vista as considerações acima, e unicamente no sentido de dar cumprimento à ordem judicial, tomo conhecimento do recurso voluntário perempto e passo a examinar o seu mérito.

A primeira questão a ser enfrentada refere-se à existência do direito ao crédito ficto de IPI pela entrada de insumos imunes, isentos, não tributados e 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 do 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 da 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; (...).* (grifei)

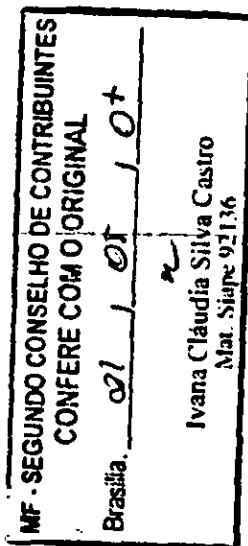
Conforme se pode verificar, a constituição claramente optou pela técnica da dedução do imposto, onde a única garantia assegurada ao contribuinte é que o imposto devido a cada operação seja deduzido do que foi cobrado na operação anterior.

Já o art. 49 do CTN enuncia o seguinte:

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.

Obviamente que imposto "pago" ou "cobrado" quer dizer imposto que incidiu, que foi destacado nas notas fiscais de aquisição das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem e não imposto efetivamente pago. Isto porque o pagamento da nota fiscal de aquisição dos insumos ao fornecedor é um ato que extingue uma relação jurídica de direito privado, não podendo condicionar o exercício do direito de crédito que decorre de uma relação jurídica de direito público. Se houve destaque do imposto na operação anterior, poderá



haver o direito ao crédito, ainda que o adquirente não tenha efetuado o pagamento ao fornecedor do valor da nota fiscal.

Além disso, duas constatações imediatas surgem da análise do enunciado do art. 49 do CTN. A primeira é que pela expressão ... "*dispondo a lei*"..., que consta da cabeça do artigo, se pode concluir que o princípio da não-cumulatividade tem como destinatário certo o legislador ordinário e não o aplicador da lei. A segunda é que créditos de IPI devem ser utilizados primordialmente para abatimento dos débitos do mesmo imposto. Existindo saldo credor, este deve ser transferido para o período seguinte, o que significa que os créditos de IPI têm natureza escritural, conforme já decidiu o STF.

Resta claro que no direito constitucional brasileiro o conteúdo do princípio da não-cumulatividade não tem a mesma amplitude que lhe pretendeu dar a recorrente, uma vez que os créditos são escriturais e não são gerados diretamente pela incidência da norma constitucional sobre situações concretas.

Especificamente no caso de insumos imunes, há que se acrescentar algumas considerações.

Primeiramente 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, do DF e dos Municípios. O segundo significado é o direito subjetivo de o cidadão não ser tributado quando se encontrar na situação prevista na constituição.

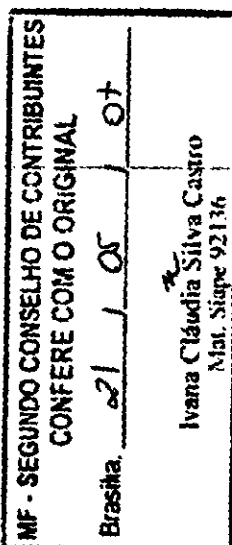
Para o deslinde deste caso concreto, importa tomar o termo "imunidade" no sentido de norma jurídica.

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 expresse, 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).

Por seu turno, 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 dos produtos imunes, o legislador ordinário da União está impedido de submeter aqueles produtos 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 produtos imunizados pela Constituição. O imposto incide sobre produtos industrializados, mas caso se trate de produtos imunes, a regra-matriz de incidência 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, § 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 relativa ao produto imune 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 produtos imunes.

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.

Os produtos imunes estão fora do alcance da norma-padrão de incidência do IPI. Em outras palavras, e usando-se a terminologia de Rubens Gomes de Souza, os produtos imunes estão fora do campo de incidência do IPI e, desse modo, as operações com estes produtos são insuscetíveis de gerarem débitos e créditos do imposto.

Relativamente aos produtos isentos, é sabido que as normas de isenção pertencem à classe das regras de estrutura e introduzem modificações na regra-matriz de incidência tributária, que é norma de comportamento.

Segundo a lição de Paulo de Barros Carvalho, "(...) a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como regra válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente. (...) (in: Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 9ª ed. 1995 pp. 329/330).

O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência dos critérios do antecedente ou do conseqüente da regra-matriz. É o encontro de duas normas jurídicas no campo abstrato, sendo uma a regra-matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de quaisquer dos critérios da hipótese ou da conseqüência da regra-matriz.

Ora, se a norma de isenção mutila um dos critérios da regra-matriz de incidência, a conseqüência é que ela não incide sobre o evento para transformá-lo em fato jurídico tributário. Inexistindo o fato jurídico tributário, não se instaura o liame jurídico entre

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	21 / 05 / 04	Ivana Cláudia Silva Castro Mat. Sine 92136
Brasília		

os sujeitos descritos no critério pessoal do consequente da regra-matriz. Em outras palavras, a isenção é uma hipótese de não incidência tributária.

Se não existe incidência, não existe imposto "cobrado" e, conseqüentemente, a operação isenta também não pode gerar direito ao crédito de IPI, porque a não-cumulatividade do art. 153, § 3º, II, da CF/88 opera apenas quando houver imposto "cobrado", ou seja, imposto que incidiu na operação anterior.

No que tange aos insumos não tributados, tanto no caso de produtos *in natura* quanto no caso de produtos industrializados que o legislador não quis tributar, estamos em que a regra-matriz de incidência também não atua sobre o evento para transformá-lo em fato jurídico tributário. No caso de produtos *in natura*, isto ocorre por absoluta impossibilidade de subsunção ao critério material da norma-padrão de incidência, que exige que o produto seja industrializado. No caso dos produtos industrializados, pela inexistência de fixação do critério quantitativo, já que não existe alíquota fixada em lei.

Se não existe alíquota, não existe imposto "cobrado" e a operação com produtos não tributados também não poderá gerar direito ao crédito de IPI, porque a não-cumulatividade do art. 153, § 3º, II, da CF/88 opera apenas quando houver imposto "cobrado", ou seja, imposto que incidiu na operação anterior.

Por fim, quanto aos insumos sujeitos à alíquota zero, a regra-matriz de incidência atua com toda a sua força normativa, transformando o evento em fato jurídico. Contudo, sendo zero o valor da alíquota, zero será o valor do imposto cobrado e, por conseguinte, zero será o valor a ser creditado pela aquisição dos produtos sujeitos a esta alíquota.

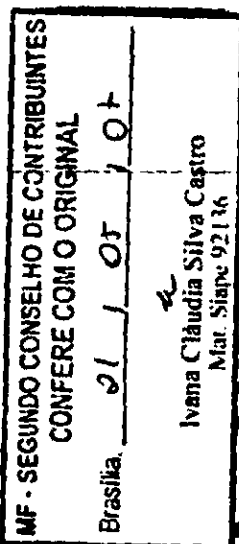
Portanto, claro está que não se pode conceder o direito de crédito ficto de IPI em relação a entradas de produtos imunes, isentos, não tributados ou tributados com alíquota zero por meio da aplicação direta do art. 153, § 3º, II, da CF, sob pena de o julgador investir-se na condição de legislador ao "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."



A

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 convencer de que alguém pudesse se creditar de um valor que não havia incidido na operação anterior. Vale transcrever os trechos mais significativos dos votos dos Ministros Sidney Sanches e Néri da Silveira no RE nº 212.484/RS.

Ministro Sydney Sanches:

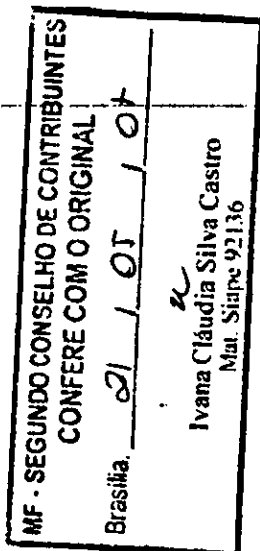
Sr. Presidente, confesso uma grande dificuldade em admitir que se possa conferir crédito a alguém que, ao ensejo da aquisição, não sofreu qualquer tributação, pois o tributo incide em cada operação e não no final das operações. Aliás, o inciso II, § 3º do art. 153, diz: 'II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;'. O que não é cobrado não pode ser descontado. Mas a jurisprudência do Supremo firmou-se no sentido do direito ao crédito. Em face dessa orientação, sigo, agora, o voto do eminente Ministro Nelson Jobim. Não fora isso, acompanharia o do eminente Ministro-Relator.

Ministro Néri da Silva:

Sr. Presidente. Ao ingressar nesta Corte, em 1981, já encontrei consolidada a jurisprudência em exame. Confesso que, como referiu o ilustre Ministro Sydney Sanches, sempre encontrei certa dificuldade na compreensão da matéria. De fato, o contribuinte é isento, na operação, mas o valor que corresponderia ao tributo a ser cobrado é escriturado como crédito em favor de quem nada pagou na operação, porque isento. De outra parte, o Tribunal nunca admitiu a correção monetária dessa importância. Certo está que a matéria foi amplamente discutida pelo Supremo Tribunal Federal, especialmente, em um julgamento de que relator o saudoso Ministro Bilac Pinto. Restou, aí, demonstrado que não teria sentido nenhum a isenção se houvesse o correspondente crédito pois tributada a operação seguinte. Firmou-se, desde aquela época, a jurisprudência, e, em realidade, não se discutiu, de novo, a espécie. Todas as discussões ocorridas posteriormente foram sempre quanto à correção monetária do valor creditado; as empresas pretendem ver reconhecido esse direito, mas a Corte nega a correção monetária.

No que concerne ao IPI, não houve modificação, à vista da Súmula 591. A modificação que se introduziu, de forma expressa e em contraposição à jurisprudência assim consolidada do Supremo Tribunal Federal, quanto ao ICM, ocorreu, por força da Emenda Constitucional nº 23, à Lei Maior de 1969, repetida na Constituição de 1988, mas somente em relação ao ICM, mantida a mesma redação do dispositivo do regime anterior, quanto ao IPI.

Desse modo, sem deixar de reconhecer a relevância dos fundamentos deduzidos no voto do eminente Ministro-Relator, nas linhas dessa antiga jurisprudência, - reiterada, portanto, no tempo, - não há senão acompanhar o voto do Sr. Ministro Nelson Jobim, não conhecendo do recurso extraordinário.



Essas dúvidas parecem ter contaminado o julgamento dos RE nº 353.657 e 370.682, relativos ao crédito pela aquisição de insumos tributados com alíquota zero e não tributados, respectivamente.

No informativo nº 456, do STF, consta que naqueles julgamentos o tribunal, por maioria de votos, deu provimento aos recursos da União, por entender que a admissão do crédito ficto pela entrada de produtos tributados com alíquota zero e não tributados implica ofensa ao inciso II do § 3º do art. 153 da CF. Asseverou-se que a não-cumulatividade do imposto pressupõe, salvo previsão contrária da própria Constituição Federal, tributo devido e recolhido anteriormente e que, na hipótese de não-tributação ou de alíquota zero, não existe parâmetro normativo para se definir a quantia a ser compensada. Ressaltou-se que tomar de empréstimo a alíquota final relativa a operação diversa resultaria em ato de criação normativa para o qual o Judiciário não tem competência. Aduziu-se que o reconhecimento desse crédito ficto ocasionaria inversão de valores com alteração das relações jurídicas tributárias, dada a natureza seletiva do tributo em questão, visto que o produto final mais supérfluo proporcionaria uma compensação maior, sendo este ônus indevidamente suportado pelo Estado. Além disso, importaria em extensão de benefício a operação diversa daquela a que o mesmo está vinculado e, ainda, em sobreposição incompatível com a ordem natural das coisas. Por fim, esclareceu-se que a Lei nº 9.779/99 não confere direito ao crédito na hipótese de aquisições sujeitas a alíquota zero ou de não tributação e sim naquela em que as operações anteriores foram tributadas, mas a final não o foi.

Tendo em vista que esses argumentos utilizados pelo STF para os casos de insumos tributados com alíquota zero e não tributados infirmam de forma cabal a fundamentação do RE nº 212.484/RS e que a mesma argumentação serve como luva para os casos de insumos isentos, imunes e não tributados, não vejo a menor possibilidade jurídica de este Colegiado aplicar a interpretação contida no RE nº 212.484/RS com base no Decreto nº 2.346/97, para reconhecer o crédito ficto ora pleiteado pela recorrente porque a interpretação que prevalece atualmente no STF é a dos RE nº 353.657 e 370.682.

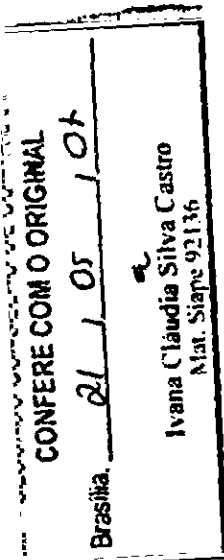
Desse modo, inexistindo o direito material ao crédito ficto de IPI pelo fundamento constitucional, não existe a possibilidade de lançá-lo no livro de apuração do imposto, e, conseqüentemente, não existe direito ao seu aproveitamento, seja sob a forma de ressarcimento, seja sob a forma de restituição.

Mas ainda que tal direito existisse em abstrato, seria impossível deferir o ressarcimento ou a restituição *in concreto* com os elementos que se encontram nos autos.

Conforme se pode verificar nas fls. 25/36, a recorrente apresentou as planilhas de cálculo dos créditos fictos. Estas planilhas indicaram apenas o mês de apuração do crédito, o valor original dos insumos, a alíquota média das saídas, o valor original do crédito e o valor atualizado do crédito em 30/09/2001.

Não existe nenhuma notícia nos autos acerca da natureza dos insumos, nem dos produtos industrializados pela recorrente e, tampouco, da forma como os insumos são consumidos no processo produtivo.

Além disso, as aludidas planilhas não esclarecem quais foram os índices de correção monetária aplicados aos supostos créditos fictos.



1

A deficiência na instrução do pedido torna impossível apurar a liquidez e a certeza dos valores que supostamente poderiam ser ressarcidos ou restituídos, caso a Constituição ou o art. 11 da Lei nº 9.779/99 tivessem garantido o direito ao aproveitamento de créditos fictos do imposto.

Ainda que seja aceito o pedido de rerratificação inserido no Processo nº 11080.101224/2004-43, convertendo-se este pedido de ressarcimento em pedido de restituição, não haveria como apurar a certeza e liquidez do indébito, pois a recorrente não demonstrou que houve pagamento indevido do imposto. É que a restituição, ao contrário do ressarcimento, pressupõe pagamento indevido. Se a recorrente considera que os créditos fictos deveriam ter sido incorporados ao livro modelo 8, ela deveria ter apurado novos saldos devedores do imposto e solicitado a restituição apenas em relação à diferença a maior que fora - ou que teria sido - recolhida na ocasião em que os créditos não estavam escriturados no livro.

Embora tenha alegado ao Juiz do mandado de segurança que o pedido de ressarcimento fora indeferido porque as provas de seu direito estavam anexadas ao Processo nº 11080.101224/2004-43, que teria sido arquivado sumariamente pela Administração, a verdade é que a análise percuciente daquele processo revela que os documentos lá anexados são os mesmos documentos que constam deste processo. Aliás, conforme expressamente alegado no pedido de rerratificação que consta na fl. 01 do Processo nº 11080.101224/2004-43.

Portanto, a instrução dos dois processos (11020.000461/2002-31 e 11080.101224/2004-43) está incompleta, quer se analise o pedido sob a forma de ressarcimento, quer sob a forma de restituição.

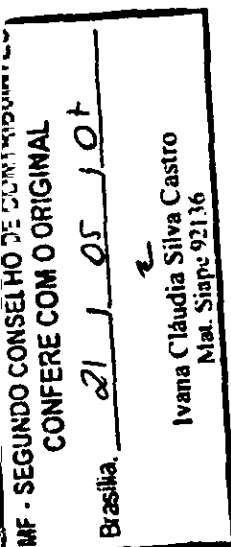
Tratando-se de processos de iniciativa da recorrente, cabia a ela ter feito a prova dos fatos constitutivos do direito alegado perante a Administração.

A recorrente pediu em seu recurso a aplicação subsidiária do art. 11 da Lei nº 9.779/99, que instituiu o direito ao ressarcimento do saldo credor da escrita fiscal.

Ora, as planilhas de fls. 25/36 demonstram com clareza vítreia que o procedimento adotado pela recorrente não encontra amparo no art. 11 da Lei nº 9.779/99, porque o dispositivo legal permite apenas e tão-somente a utilização do saldo credor da conta-corrente de IPI e não o ressarcimento direto dos créditos, tal como foi pleiteado nestes autos e também no pedido de rerratificação, que é uma repetição do que aqui se contém.

Além disso, o art. 11 não dá amparo à apuração de crédito ficto de IPI, pois seu enunciado dispôs sobre a hipótese inversa ao que pretende a recorrente neste processo, quer a análise seja feita sob a ótica de um pedido de ressarcimento, quer sob a ótica de um pedido de restituição. O enunciado do art. 11 da Lei nº 9.779/99 reconheceu o direito ao crédito do IPI em relação à aquisição de insumos tributados quando aplicados na fabricação de produtos isentos ou tributados com alíquota zero, ao passo que a recorrente pretende o direito de crédito ficto pela entrada de insumos não tributados. Na hipótese prevista no enunciado do art. 11 da Lei nº 9.779/99 o crédito de IPI existia porque houve incidência na operação de aquisição dos insumos. No caso deste processo, o crédito de IPI não existe porque não houve a incidência do imposto sobre os insumos adquiridos pela recorrente.

Desse modo, é impertinente a alegação da defesa no sentido de que o prazo de decadência deve correr a partir da data da decisão que julgou inconstitucional a norma que determinava o estorno do crédito, pois, no caso do art. 11 da Lei nº 9.779/99, o que a legislação



anterior vedava era o crédito em relação a insumos tributados quando aplicados na fabricação de produtos cuja saída fosse desonerada do IPI e não os créditos fictos ora pleiteados, que nunca foram admitidos pela Constituição e muito menos por normas infraconstitucionais.

Mas isso não é tudo. A aplicação do art. 11 da Lei nº 9.779/99 pressupõe a apuração de saldo credor do imposto ao final de cada trimestre calendário e no caso deste processo isto não foi demonstrado pela recorrente, haja vista que além de ter solicitado o ressarcimento ou a restituição direta dos créditos, o pedido não foi formulado por trimestre-calendário, mas de forma englobada em relação ao período de janeiro de 1992 a setembro de 2001.

Os documentos juntados pela recorrente tanto ao pedido de ressarcimento objeto deste processo quanto ao pedido de rerratificação, que foi objeto do Processo nº 11080.101224/2004-43, são os livros de apuração do IPI relativos aos cinco estabelecimentos da pessoa jurídica, cujos CNPJ são os seguintes: 88.610.191/0002-5; 88.610.191/0004-05; 88.610.191/0018-00; 88.610.191/0022-89 e 88.610.191/0036-84.

O CNPJ da matriz é 88.610.191/0001-54. Logo, não houve pedido de ressarcimento ou de restituição de créditos fictos apurados pela matriz.

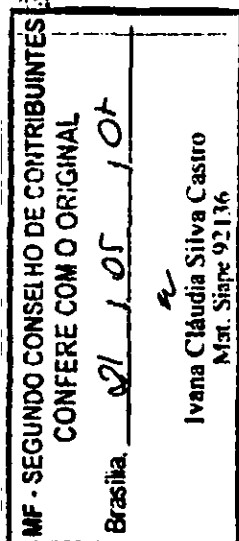
A questão agora é analisar da legitimidade de a matriz solicitar ressarcimento ou restituição de crédito gerado nas filiais.

Ao contrário do alegado, a autonomia dos estabelecimentos tem previsão legal no art. 51, parágrafo único, do CTN, e no art. 35 da Lei nº 4.502/64. Logo, contribuinte é cada um dos estabelecimentos do produtor. A defesa tentou levar a discussão para o lado do alcance que teria a autonomia dos estabelecimentos. Entretanto, a questão é meramente procedimental. A legislação tributária sempre atribuiu a competência para decidir sobre o direito de crédito do contribuinte à Delegacia da Receita Federal que jurisdiciona o estabelecimento detentor do crédito, em razão da facilidade de a fiscalização deslocar-se até o estabelecimento para fazer as verificações que eventualmente sejam consideradas necessárias. E isto se dá em relação a qualquer crédito alegado pelo contribuinte, conforme deixa clara a leitura do art. 7º da IN SRF nº 21/97, que é genérico, e a do art. 8º, § 2º, do mesmo ato, que é específico para o ressarcimento de IPI. Esta atribuição de competência à delegacia que jurisdiciona o estabelecimento detentor do crédito se repetiu nos arts. 31 e 32 da IN SRF nº 210, de 30/09/2002, e nos arts. 41 e 43 da IN nº 460, de 18/10/2004.

Por outro lado, o art. 14, § 2º, da IN SRF nº 210/2002 dispunha que o estabelecimento matriz da pessoa jurídica poderia requerer à Secretaria da Receita Federal o ressarcimento de créditos de IPI em nome do estabelecimento que os apurou, mediante utilização do formulário próprio, para utilizá-los na compensação de outros tributos administrados pela SRF.

Isto significa que a matriz podia e, ainda pode, nos termos do art. 16, § 2º, das IN SRF nºs 460/2004 e 600/2005, requerer o ressarcimento do crédito em nome das filiais, para utilizá-lo na compensação com outros tributos federais.

Da comparação entre os dispositivos acima referidos, infere-se que uma coisa é o reconhecimento do direito de crédito e outra coisa completamente distinta é a utilização deste crédito na compensação de tributos devidos pela pessoa jurídica. O pedido de ressarcimento que a matriz faz em nome da filial é individualizado, ou seja, deve ser preenchido um



formulário de pedido de ressarcimento acompanhado da documentação pertinente em relação a cada filial, a fim de que cada processo seja enviado à delegacia que a jurisdiciona para que a autoridade competente decida sobre a existência ou não do direito ao crédito. Depois de reconhecido o direito ao crédito em relação a cada filial, poderá a matriz utilizar os valores na compensação de débitos da pessoa jurídica e a delegacia competente para homologar ou não as compensações será aquela do domicílio fiscal do estabelecimento matriz da pessoa jurídica, tudo conforme os arts. 31, § 5º, da IN SRF nº 210/2002; 47 da IN SRF nº 460/2004; e 47 da IN SRF nº 600/2005.

No caso deste processo, verifica-se que a matriz preencheu um único formulário em nome próprio (o CNPJ consignado foi o da matriz), requerendo o ressarcimento ou a restituição de supostos créditos de IPI das filiais, conforme demonstram os documentos de fls. 25/36.

Portanto, tendo em vista que o procedimento adotado pela recorrente está em desacordo com o disposto art. 14, § 2º, da IN SRF nº 210/2002, não se pode reconhecer o direito aos supostos créditos fictos porque a matriz não tem legitimidade para requerer em nome próprio créditos das filiais.

A recorrente insurgiu-se contra o fato de a DRJ ter se recusado a apreciar manifestação de inconformidade em relação à não homologação das compensações, alegando que seu direito está previsto nas IN SRF nº 21/97 e 210/2002, bem como na garantia constitucional do duplo grau de jurisdição.

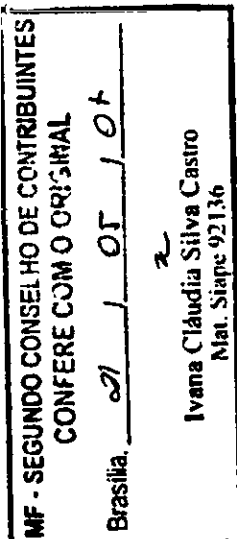
Ao contrário do alegado, a garantia do duplo grau de jurisdição não está expressa na Constituição, mas a regra pode ser construída a partir dos enunciados dos arts. 92 e seguintes da Carta, nos quais o Poder Judiciário foi escalonado em órgãos singulares (os juízes) e em órgãos colegiados (os tribunais) e que aos tribunais cabe julgar recursos contra as decisões dos juízes. Logo, em relação ao Poder Judiciário, a regra do duplo grau pode ser inferida a partir dos enunciados que dispuseram sobre a organização e o funcionamento do Poder Judiciário.

Entretanto, o mesmo não ocorre em relação à Administração Pública. Não é possível construir a regra do duplo grau de jurisdição para processos administrativos nem a partir do enunciado do art. 5º, LV, e tampouco dos arts. 37 e 38, todos da CF/88.

Compulsando os autos verifica-se que os pedidos de compensação foram protocolados entre janeiro e setembro de 2001. Os que não haviam sido apreciados pela autoridade administrativa até 29/08/2002 foram convertidos em declarações de compensação, nos termos do art. 49 da MP nº 66, de 29/08/2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637, de 30/12/2002, que deram nova redação ao art. 74 da Lei nº 9.430/96. Estes textos legais não continham previsão de nenhum tipo de recurso.

Foi a Administração Pública, por meio dos art. 10, § 1º, da IN SRF nº 21/97 e dos arts. 22 e 35 da IN SRF nº 260, de 30/09/2002, que estabeleceu o direito de interposição de manifestação de inconformidade e de recurso voluntário em relação ao não reconhecimento do direito de crédito alegado pela contribuinte, que, no caso deste processo, são os créditos fictos de IPI que estão sob discussão.

Ora, a existência de previsão de impugnação e de recurso voluntário contra o despacho que indeferiu o pedido de ressarcimento supre e torna desnecessária a previsão de



recurso em relação à não homologação das compensações, pois as compensações não foram homologadas justamente porque dependiam do reconhecimento do direito de crédito invocado no pedido de ressarcimento.

Na verdade o reconhecimento do direito de crédito é questão prejudicial à homologação das compensações. Se o direito de crédito existe e a magnitude do crédito for suficiente para quitar o débito, a compensação é homologada. Caso contrário, não será homologada ou será homologada em parte, conforme o caso.

Portanto, se a contribuinte está discutindo o direito aos créditos fictos neste processo, nenhum prejuízo lhe acarretou o fato de não existir à época previsão legal de recursos contra os despachos que indeferiram os pedidos de compensação.

Ainda quanto a esta questão, a certa altura do recurso voluntário, a defesa alegou que o Conselho de Contribuintes teria competência residual para decidir tudo aquilo que não se insere na competência de outro órgão.

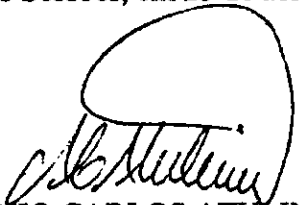
Ora, as competências dos Conselhos de Contribuintes estão rigidamente especificadas nos arts. 7º, 8º e 9º do Regimento Interno e se referem ao julgamento de recursos voluntários e de ofício das decisões de primeira instância e nada mais.

A única menção a competência residual é feita no art. 9º, XIX, do RI, que se refere ao Terceiro Conselho de Contribuintes. Mesmo assim, o enunciado deste inciso faz menção a matérias que não se incluam nas competências dos outros dois Conselhos. Assim, se as competências dos outros dois Conselhos dizem respeito apenas ao julgamento de recursos voluntários e de ofício contra decisões de primeira instância, é claro que não se pode incluir na competência residual do Terceiro Conselho nada que não suba a esta instância por meio de recurso voluntário. Logo, se não houve decisão da DRJ, não pode haver recurso voluntário. E se não há recurso voluntário, o Conselho de Contribuintes não pode atuar.

Tendo em vista a inexistência do direito material ao crédito; a falta de comprovação da certeza e liquidez dos valores e a ilegitimidade da matriz para figurar no pólo ativo deste processo, perdeu objeto a análise das demais questões deduzidas no recurso voluntário.

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

Sala das Sessões, em 25 de abril de 2007.


ANTONIO CARLOS ATULIM

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília.	21 / 05 / 07
Ivana Cláudia Silva Castro	
Mat. Siape 92136	