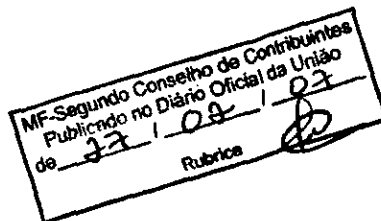




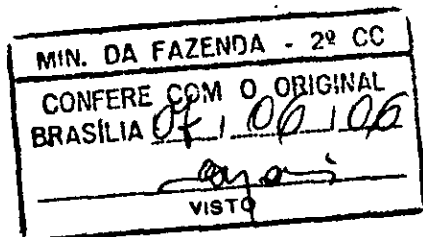
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 13807.005578/00-10
Recurso nº : 132.111
Acórdão nº : 204-01.253

Recorrente : INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS
CEPERA LTDA.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP



IPI. RESSARCIMENTO. ESCRITURAÇÃO DOS CRÉDITOS. Não há de ser concedido ressarcimento de saldo credor de IPI relativo a aquisições para as quais não consta escrituração do imposto no Livro Registro de Apuração do IPI, nem o registro destas aquisições no Livro de Entrada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS CEPERA LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 28 de abril de 2006.

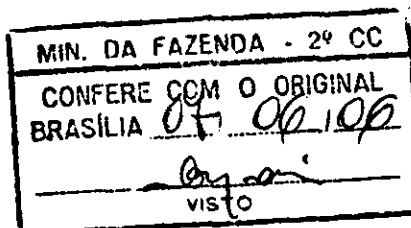
Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Nayra Bastos Manatta
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Flávio de Sá Munhoz, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Júlio César Alves Ramos e Leonardo Siade Manzan.
Ausente a Conselheira Adriene Maria de Miranda.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13807.005578/00-10
Recurso nº : 132.111
Acórdão nº : 204-01.253

**Recorrente : INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS
CEPERA LTDA.**

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de saldo credor do IPI referente aos quatro trimestres de 1999, com base no art. 11 da Lei nº 9779/99, cumulado com pedidos de compensação.

A DRF de origem indeferiu a solicitação sob o argumento de que os valores pleiteados não tem legitimidade como créditos já que não há registro de crédito de IPI referente a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem adquiridos para emprego nos produtos fabricados pela empresa.

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade alegando em sua defesa, em síntese:

1. o direito ao crédito do IPI advém da CF e não do mero registro contábil ou escrituração no livro de entrada;
2. o art. 11 da Lei nº 9779/99 não deixa dúvida quanto à inexistência de qualquer restrição no que se refere à constituição do crédito passível de compensação, sendo este valor a compensar exatamente o saldo credor do IPI, que decorre da compra de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem;
3. inconstitucionalidade do art. 2º da IN SRF 33/99; e

A DRJ em Ribeirão Preto – SP indeferiu a solicitação por não terem sido as referidas aquisições devidamente escrituradas.

Cientificada em 22/11/05 a contribuinte apresentou recurso voluntário em 01/12/05 alegando em sua defesa as mesmas razões da inicial.

É o relatório.

134 //



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE CGM O ORIGINAL
BRASÍLIA 07/06/99
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13807.005578/00-10
Recurso nº : 132.111
Acórdão nº : 204-01.253

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
NAYRA BASTOS MANATTA

O recurso interposto encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis merecendo ser apreciado.

Versa a presente lide sobre pedido de ressarcimento do saldo credor do IPI, referente aos quatro trimestres de 1999.

A glosa deu-se em virtude da não escrituração das aquisições geradoras destes supostos créditos a serem ressarcidos.

Não se encontrando devidamente escrituradas nos livros de registro do IPI a entrada dos insumos porventura adquiridos pela recorrente não hão de ser considerados no cálculo do saldo credor a ser ressarcido com base no art. 11 da Lei nº 9779/99.

O art. 11 da Lei nº 9779/99 no qual a contribuinte baseia seu pedido possibilita o ressarcimento de saldo credor do IPI acumulado em cada trimestre calendário decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos.

Todavia no caso em questão não há saldo credor a ser ressarcido, uma vez que da análise das cópias do Livro Registro de Apuração do IPI apresentadas pela recorrente verifica-se que os créditos escriturados dizem respeito a aquisições nas quais não houve incidência do imposto, razão pela qual não há saldo credor a ser ressarcido.

Quanto ao argumento acerca do princípio da não-cumulatividade do imposto previsto na CF, esta matéria foi brilhantemente enfrentada pelo ilustre Presidente e Conselheiro Henrique Pinheiro Torres quando do julgamento do RP nº 2001.0.436, razão pela qual adoto as razões contidas naquele voto como se minhas o fossem:

A não-cumulatividade do IPI nada mais é do que o direito de os contribuintes abaterem 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 que lhe foi cobrado na aquisição dos insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) 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

134 /



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 07/10/06
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13807.005578/00-10
Recurso nº : 132.111
Acórdão nº : 204-01.253

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

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 aos 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 2.637/1998, é, pois, 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). Todavia, até o advento da Lei 9.779/99, se os produtos fabricados saíssem não tributados (Produto NT), tributados à alíquota zero, ou gozando de isenção do imposto, como não haveria débito nas saídas, conseqüentemente, não se poderia utilizar os créditos básicos referentes aos insumos, vez não existir imposto a ser compensado. O princípio da não-cumulatividade só se justifica nos casos em que haja débitos e créditos a serem compensados mutuamente.

Essa é a regra trazida pelo artigo 25 da Lei 4.502/64, reproduzida pelo art. 82, inc. I do RIPI/82 e, posteriormente, pelo art. 147, inc. I do RIPI/1998 c/c art. 174, Inc. I, alínea "a" do Decreto 2.637/1998, a seguir transcrito:

"Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

I- do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto as de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente". (grifo não constante do original)

De outro lado, a mesma sistemática vale para os casos em que as entradas foram desoneradas desse imposto, isto é, as aquisições das matérias-primas, dos produtos intermediários ou do material de embalagem não foram onerados pelo IPI, pois não há o que compensar, vez que o sujeito passivo não arcou com ônus algum.

Veja-se que esse dispositivo legal confere o direito do imposto (cobrado) relativo aos insumos utilizados em produtos tributados. A premissa básica da não cumulatividade do IPI reside justamente em se compensar o tributo pago na operação anterior com o devido na operação seguinte. O texto constitucional é taxativo em garantir a

1134



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 07/06/06
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13807.005578/00-10
Recurso nº : 132.111
Acórdão nº : 204-01.253

compensação do imposto devido em cada operação com o montante cobrado na anterior. Ora, se no caso em análise não houve a cobrança do tributo na operação de entrada da matéria-prima, não há falar-se em direito a crédito, tampouco em não-cumulatividade.

É de notar-se que a tributação do IPI, no que tange a não-cumulatividade, está centrada na sistemática conhecida como "imposto contra imposto" (imposto pago na entrada contra imposto devido a ser pago na saída) e não na denominada "base contra base", (base de cálculo da entrada contra base de cálculo da saída) como pretende a reclamante.

Esta sistemática (base contra base), é adota, geralmente, em países nos quais a tributação dos produtos industrializados e de seus insumos são onerados pela mesma alíquota, o que, absolutamente, não é o caso do Brasil, onde as alíquotas variam de 0 a 330%.

Havendo coincidência de alíquotas em todo o processo produtivo, a utilização desse sistema de base contra base caracteriza a tributação sobre o valor agregado, pois em cada etapa do processo produtivo a exação fiscal corresponde exatamente a da parcela agregada. Assim, se a alíquota é de 5%, por exemplo, o sujeito passivo terá de recolher o valor correspondente à incidência desse percentual sobre o montante por ele agregado. Isso já não ocorre quando há diferenciação de alíquotas na cadeia produtiva, pois essa diferenciação descaracteriza, por completo, a chamada tributação do valor agregado, vez que a exação efetiva de cada etapa depende da oneração fiscal da antecedente, isto é, quanto maior for a exação do IPI incidente sobre os insumos menor será o ônus efetivo desse tributo sobre o produto deles resultantes. O inverso também é verdadeiro, havendo diferenciação de alíquotas nas várias fases do processo produtivo, quanto menor for a taxa sobre as entradas (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) maior será o ônus fiscal sobre as saídas (produto industrializado). Exemplificando: a fase "a" está sujeita a alíquota de 10% e nela foi agregado \$ 1.000,00. Havendo, portanto, uma exação efetiva de \$ 100,00. Na etapa seguinte, a alíquota é de 5%, e agregou-se, também, \$ 1.000,00. A tributação efetiva dessa fase é de 0%, pois, embora a alíquota do produto seja de 5%, o crédito da fase anterior vai compensar integralmente o valor da correspondente exação e o sujeito passivo não terá nada a recolher. De outro lado, se os produtos da fase "a" forem taxados em 5% e o da "b" em 10%, mantendo-se os valores do exemplo anterior, a tributação efetiva nesta fase, na realidade é de 15%, como mostrado a seguir. Fase "a": valor agregado \$1.000,00, alíquota 5%, imposto calculado \$ 50,00, crédito \$ 0,00, imposto a recolher \$ 50,00. Fase "b": valor agregado \$ 1.000, alíquota 10%, imposto calculado \$ 200,00, (\$ 2.000 x 10%), crédito \$ 50,00, imposto a recolher \$ 150,00. Tributação efetiva 15% sobre o valor agregado.

Como se pode ver do exemplo acima, o gravame fiscal efetivo em uma fase da cadeia produtiva é inverso ao da anterior. Por conseguinte, nessa sistemática de imposto contra imposto adotada no Brasil, se uma fase for completamente desonerada, em virtude de alíquota zero ou de não tributação pelo IPI (produtos NT na TIPI), o gravame fiscal será deslocado integralmente para a fase seguinte.

Não se alegue que essa sistemática de imposto contra imposto vai de encontro ao princípio da não-cumulatividade, pois este não assegura a equalização da carga tributária ao longo da cadeia produtiva, tampouco confere o direito ao crédito relativo às entradas (operações anteriores) quando estas não são oneradas pelo tributo. Na

134 5



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

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

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13807.005578/00-10
Recurso nº : 132.111
Acórdão nº : 204-01.253

verdade, o texto constitucional garante tão-somente o direito à compensação do imposto devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, sem guardar qualquer proporção entre o exigido entre as diversas fases do processo produtivo.

Quanto à pretensa ilegalidade da IN SRF nº 33/99 é de se verificar que, no que diz respeito à apreciação de matéria versando sobre inconstitucionalidade, ilegalidade de lei pela esfera administrativa, filiamo-nos à corrente doutrinária que afirma a sua impossibilidade.

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 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 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

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

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13807.005578/00-10
Recurso nº : 132.111
Acórdão nº : 204-01.253

organização destes três Poderes, estabelecendo sua estrutura básica e as respectivas competências.

No 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, para que uma norma seja declarada inconstitucional com efeito *erga homes* é preciso que haja manifestação do órgão máximo do Judiciário – Supremo Tribunal Federal – que é quem 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, 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 considera-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional.

Por ocasião da realização do 24º Simpósio Nacional de Direito Tributário, o ilustre professor, mais uma vez, manifestou acerca desta árdua questão afirmando que a autoridade administrativa tem o dever de aplicar a lei que não teve sua inconstitucionalidade declarada pelo STF, devendo, entretanto, deixar de aplicá-la, sob pena de responder pelos danos porventura daí decorrentes, apenas se a inconstitucionalidade da norma já tiver sido declarada pelo STF, em sede de controle concentrado, ou cuja vigência já houver sido suspensa pelo Senado Federal, em face de decisão definitiva em sede de controle difuso.

Ademais, como da decisão administrativa não cabe recurso obrigatório ao Poder Judiciário, em se permitindo a declaração de inconstitucionalidade de lei pelos órgãos

7



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13807.005578/00-10
Recurso nº : 132.111
Acórdão nº : 204-01.253

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 17/06/06
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

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.

Ademais disto, a própria Lei nº 9779/99 no seu art. 11 determinou que deveriam ser observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal - SRF, do Ministério da Fazenda, que no caso foram exatamente aquelas expedidas pela IN SRF nº 33/99.

Diante todo o exposto e o que dos autos consta, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 28 de abril de 2006.

Nayra Manatta
NAYRA MANATTA //