



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

**Processo nº** 13830.001014/2005-32  
**Recurso nº** 134.388 Voluntário  
**Matéria** IPI  
**Acórdão nº** 202-17.841  
**Sessão de** 27 de março de 2007  
**Recorrente** MÁQUINAS AGRÍCOLAS JACTO S/A  
**Recorrida** DRJ em Ribeirão Preto - SP

MF-Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 22 / 05 / 07  
Rubrica

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/06/2000 a 31/12/2004

Ementa: MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAL DE EMBALAGEM NÃO TRIBUTADOS. SALDO CREDOR.

O princípio da não-cumulatividade do IPI é implementado pelo sistema de compensação do valor do imposto devido na saída de produtos do estabelecimento do contribuinte com o valor do imposto cobrado na operação que deu origem à entrada de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. Inexiste saldo credor nos casos em que os insumos aplicados no produto industrializado não tenham sofrido tributação do IPI.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS LEGAIS. Não são passíveis de apreciação na esfera administrativa as alegações de inconstitucionalidade de normas legais regularmente editadas.

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. JUROS COMPENSATÓRIOS.

Incabível a atualização do ressarcimento pretendido por ausência de previsão legal.

Recurso negado.

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

e

↓

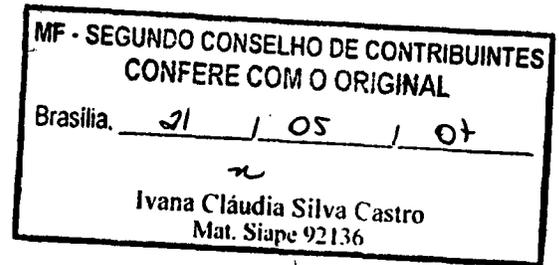
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Ivan Allegretti (Suplente) e Maria Teresa Martínez López.



ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente



Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nadja Rodrigues Romero, Antonio Ricardo Accioly Campos (Suplente) e Antonio Zomer.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra acórdão proferido pela 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Ribeirão Preto - SP.

Informa o relatório da decisão recorrida que:

*“O interessado em epígrafe pediu o ressarcimento do saldo credor do IPI, acumulado no período em epígrafe, a ser utilizado na compensação dos débitos declarados.*

*O pedido foi indeferido e as compensações não foram homologadas, por não existir base legal para o aproveitamento de créditos oriundos de insumos isentos, imunes ou tributados à alíquota zero, de qualquer natureza.*

*Tempestivamente, o contribuinte apresentou sua manifestação de inconformidade basicamente alegando que a Lei nº 9.779/99 deve ser interpretada de acordo como princípio constitucional da não-cumulatividade, o qual não admitiria restrições infraconstitucionais, assim permitindo o creditamento em questão, conforme jurisprudência que cita.*

*Encerrou solicitando o reconhecimento de seus créditos, devidamente atualizados, e o deferimento integral de seu pedido.”*

Apreciando as razões postas na manifestação de inconformidade, a Turma Julgadora proferiu acórdão escorçado na seguinte ementa:

*“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/06/2000 a 31/12/2004*

*Ementa: DIREITO AO CRÉDITO. INSUMOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.*

*É inadmissível, por total ausência de previsão legal, a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos do imposto alusivos a insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, uma vez que inexistente montante do imposto cobrado na operação anterior.*

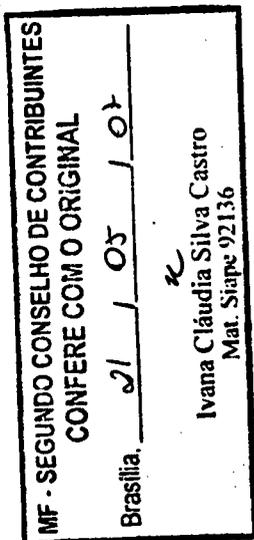
**INCONSTITUCIONALIDADE.**

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

*Solicitação Indeferida”.*

O voto condutor do acórdão está fundamentado como segue:

*“Assim sendo, nos termos dos Pareceres retro citados e em consonância com o RIPI, geram direito ao crédito, além das matérias-primas, produtos intermediários “stricto-sensu” e material de embalagem que se integram ao produto final, quaisquer outros bens –*



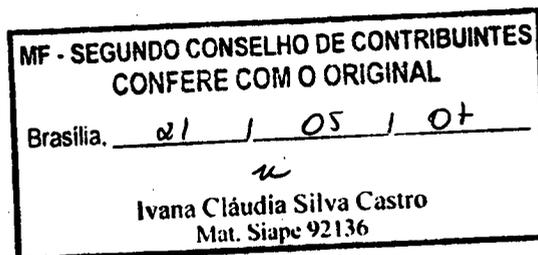
*desde que não contabilizados pela contribuinte em seu ativo permanente – que se consumam por decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, restando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.*

*Por conseguinte, não há crédito a ser ressarcido ao interessado, nos termos da IN SRF n.º 33/99.” (grifo do original)*

Cientificada da decisão em 10/04/2006, a interessada apresentou recurso voluntário em 10/05/2006 a este Eg. Conselho de Contribuintes com as seguintes razões de discordância: 1) discursa acerca da matriz constitucional do IPI e os princípios que o regulam, dos primados da seletividade e da não-cumulatividade; 2) que a seletividade tem foco na essencialidade do produto cuja situação fiscal é de não-tributado, alíquota zero ou isento; 3) a não-cumulatividade do IPI deve ser compreendida segundo o estabelecido na Constituição da República que veda a “cumulatividade” do IPI; 3) numa acepção econômica o IPI é transferido para o adquirente, consumidor final; 4) o texto constitucional atual utiliza o termo “compensando-se”, o qual é em tudo similar ao termo “abatimento” utilizado nas Constituições anteriores; 5) cita decisão da 2ª Turma do TRF da 4ª Região, no sentido de que inexistente vedação ao creditamento em relação a operações isentas ou tributadas à alíquota zero; 6) apresenta exemplos hipotéticos para demonstrar seu entendimento de que o rompimento da não-cumulatividade resulta em pagamento de tributo maior que o devido para o consumidor final, sendo corolário disso o fato de serem inconstitucionais as restrições legislativas ao pleno desfrute do direito de crédito de IPI; 7) discorre acerca do posicionamento do Supremo Tribunal Federal a respeito da matéria; 8) sustenta a possibilidade de manifestação da autoridade administrativa sobre a inconstitucionalidade que aponta, citando decisão proferida pela CSRF e advogando o afastamento de leis ou instrumentos infralegais que mitigam o princípio da não-cumulatividade; 9) defende a aplicação de correção monetária e juros compensatórios no ressarcimento requerido.

Alfim, requer seja acolhido o recurso voluntário para que seja modificada a decisão recorrida e deferido o ressarcimento do crédito tal como pleiteado, bem como requer provar o alegado por todos os meios de prova admissíveis em direito, inclusive perícias, que informa estar desde já requerida.

É o Relatório.



## Voto

Conselheira MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA, Relatora

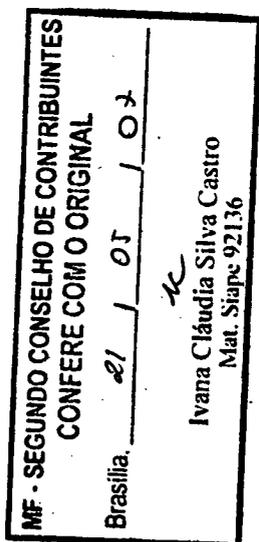
O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade de conhecimento.

A matéria posta em litígio é o indeferimento do pedido de ressarcimento de saldo credor do IPI, oriundo da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem isentos de IPI, para aplicação em produtos tributados pelo mesmo tributo. São argumentos da defesa:

1. a não-cumulatividade do IPI deve ser compreendida segundo o estabelecido na Constituição da República que veda a “cumulatividade” do IPI;
2. o texto constitucional atual utiliza o termo “compensando-se”, o qual é em tudo similar ao termo “abatimento” utilizado nas Constituições anteriores;
3. cita decisão da 2ª Turma do TRF da 4ª Região, no sentido de que inexistente vedação ao creditamento em relação a operações isentas ou tributadas à alíquota zero;
4. apresenta exemplos hipotéticos para demonstrar seu entendimento de que o rompimento da não-cumulatividade resulta em pagamento de tributo maior que o devido para o consumidor final, sendo corolário disso o fato de serem inconstitucionais as restrições legislativas ao pleno desfrute do direito de crédito de IPI;
5. discorre sobre o posicionamento do Supremo Tribunal Federal acerca da matéria;
6. sustenta a possibilidade de manifestação da autoridade administrativa sobre a inconstitucionalidade que aponta, citando decisão proferida pela CSRF e advogando o afastamento de leis ou instrumentos infralegais que mitigam o princípio da não-cumulatividade;
7. defende a aplicação de correção monetária e juros compensatórios no ressarcimento requerido; e
8. requer a apresentação de provas pelo meios admitidos em direito, inclusive perícia, que informar estar no recurso requerida.

Inicialmente, cabe informar à recorrente que o processo administrativo fiscal tem legislação própria de regência, a qual não admite formação posterior de provas. Também a perícia ou diligência deve ser requerida nos termos do art. 16 do Decreto-Lei nº 70.325/72, sob pena de ser considerada como não realizada, como é o caso.

No mérito, primeiramente deve ser reproduzido o texto do art. 153, § 3º, inciso II, da Constituição Federal, o qual referindo-se ao IPI, estabelece:



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 21 / 05 / 04 u Ivana Cláudia Silva Castro Mat. Siane 92136
---

“II—será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.”

Portanto, o entendimento a ser extraído é que em cada operação (ou seja, qualquer modalidade de transferência da propriedade incluída por lei na ocorrência do fato gerador) deverá ser compensado (abatido, descontado, diminuído, etc) o montante cobrado nas anteriores. Nesse caso, a regra constitucional deixa clara a materialidade da circunstância – montante cobrado nas operações anteriores.

Ou seja, se A compra insumos de B para seu processo industrial, os quais sejam tributados pelo IPI, na operação seguinte de saída do produto que industrializa, sendo o produto tributado A apurará o IPI devido pela operação aritmética simbolizada por A-B, ou seja, o valor a ser pago por A será a diferença entre o valor do tributo cobrado na operação de venda menos o IPI pago na operação anterior. Independentemente do tamanho da cadeia produtiva de um produto, o imposto a recolher sempre deverá ser a diferença entre o IPI cobrado e aquele pago nas operações anteriores.

A recorrente alega, desde a formulação do pedido de ressarcimento, tratar-se de insumos isentos aplicados em produtos tributados na saída.

Alega a decisão recorrida, em seus fundamentos, que decisões judiciais atinentes ao caso concreto não têm eficácia *erga omnes*, não constituem legislação tributária e dependem de Resolução do Senado Federal para que tenham efeito sobre a atividade da Administração Tributária, no contexto do controle difuso de constitucionalidade das leis.

Aduz, ainda, a decisão recorrida que não se tratando de inconstitucionalidade de leis, deve o princípio da estrita legalidade ser o paradigma da atividade administrativa estatal.

Ocorrendo o ingresso de insumos isentos, como alega a recorrente, não há como realizar a operação aritmética prevista na regra constitucional da não-cumulatividade, pois não haverá do que se creditar. O texto constitucional não se refere a valor cobrado “ou que deveria cobrar” nas operações anteriores.

A alegação da recorrente acerca da maior incidência tributária nos casos em que haja isenção para parte dos insumos no curso da cadeia produtiva é puramente econômica, padecendo da ausência de qualquer juridicidade. E a aferição do fundamento que conduz à tributação e à forma de apuração do tributo devido deve ater-se à sua face essencialmente jurídico-legal.

A não-cumulatividade se constitui em um princípio constitucional, existente nas Constituições brasileiras desde a que foi promulgada em 1946. O princípio da não-cumulatividade estabelece estados de coisas como a limitação ao poder de tributar, de previsibilidade de legislação, de equilíbrio entre interesses público e privado, sendo que sua concretização depende do estabelecimento de determinadas condutas. Portanto, inequívoca a sua condição de princípio e não regra.

O art. 153, § 3º, inciso II, da Constituição da República (CR) refere-se à não-cumulatividade de forma específica, dando os contornos em que será aplicada, porém não a reduzindo à condição de regra, de vez que não prescreve o comportamento ou a forma (*modus operandi*) de sua realização, mas somente os limites para tal.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, <u>21</u> / <u>05</u> / <u>07</u>	
Ivana Cláudia Silva Castro	
Mat. Siapc 92136	

Dispõe o referido inciso

Art. 153:

“§ 3º. O imposto previsto no inciso IV [imposto sobre produtos industrializados]

*II – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.”*

Ou seja, a não-cumulatividade tem como finalidade limitar a tributação, impedindo a exigência do tributo sobre o mesmo produto de forma cumulativa. Para tanto, estabelece que a tributação deverá observar o montante já cobrado nas operações anteriores, sempre sobre o mesmo produto. A legislação que rege o IPI prescreve o comportamento a ser adotado pelo contribuinte como forma de realização da não-cumulatividade, isto é, determina que a compensação se efetive na escrita fiscal e seja efetuada pelo próprio sujeito passivo. Este o único comportamento estabelecido pela lei como forma de realização do princípio constitucional da não-cumulatividade. Dessa circunstância haver o SIF considerado, em decisões passadas, o crédito como modalidade escritural e não financeira.

Com a edição da Lei nº 9.779/99 foram ampliadas as prescrições de comportamentos possíveis para realização do citado princípio. Passou a ser prevista a possibilidade de realização da não-cumulatividade não mais só pela compensação, como também pela restituição do saldo credor porventura acumulado na escrita fiscal, em razão da especificidade da tributação do produto final saído, em relação aos ingressos geradores de créditos, sendo tais créditos decorrentes do tributo cobrado na operação anterior.

A industrialização de qualquer produto requer a agregação de outros que se constituirão nos insumos (lato sensu) necessário ao surgimento do novo produto pretendido. Ao surgir o produto pretendido, não mais existirão, individualmente, aqueles que lhe deram origem. Quando a CR determina a observância da não-cumulatividade, o faz impedindo que haja tributação em cascata. A determinação de se compensar o que for devido em cada operação com o que foi cobrado na operação anterior, deixa explícito que houve tributação na operação imediatamente anterior.

Por outro lado, a regra legal vigente até dezembro de 1998 não admitia a utilização do instituto da compensação que não de forma escritural, efetuada pelo contribuinte em sua escrita, no período de tempo considerado pela norma para apuração do imposto devido (decenal, quinzenal ou mensal, dependendo da norma em vigor). Dessa regra derivou o impedimento de utilizar-se dos créditos até então acumulados que não dentro da própria escrita fiscal.

O princípio constitucional não pode ser transmudado em regra, uma vez que regra ele não é. A regra foi estabelecida pela norma infraconstitucional que havia estabelecido aquele *modus operandi* de aplicação – somente pela compensação na escrita fiscal.

Com a Lei nº 9.779, de 19/01/1999, entendeu por bem o legislador ampliar o leque de possibilidades de aplicação do princípio da não-cumulatividade e introduziu, com vigência a partir daquele ano, a possibilidade de se repetir o indébito acumulado na escrita fiscal, para o qual houvesse impossibilidade material de compensar tributo apurado na etapa posterior.

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

Via de regra, no exercício regular e constante de sua atividade, o contribuinte legal do imposto sobre produtos industrializados tem como moto contínuo a apuração de imposto devido em razão do lançamento que efetua no ato da emissão da nota fiscal de saída tributada do produto que industrializa ou vende. Pode, no entanto, ocorrer de o produto final obtido, por motivos que aqui não interessa analisar, sofrer tributação diferenciada em relação aos insumos, ou seja, tenham estes tributação superior àqueles, ensejando acumulação constante de saldo credor.

Assim, em face da impossibilidade de compensação do saldo credor apurado, o legislador, reconhecendo esta questão, editou a Lei nº 9.779/99 que veio suprir a falta de norma legal que desse solução jurídico-legal ao fato.

Consta do art. 11 da Lei nº 9.779/99 que "O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de 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 poderá ser utilizado.."

A inteligência do comando é clara quanto à origem do saldo credor: o saldo credor decorrente de aquisição de insumos (tributados) aplicados na industrialização de produtos, sejam tributados ou não, que o contribuinte não puder compensar. Não há outro entendimento a ser extraído do comando.

Ou seja, a expressão "inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero" refere-se claramente ao produto fabricado pela recorrente e não às matérias-primas de que se utiliza. Ora, se ditos insumos não sofrem tributação, o fato de eles comporem produto final totalmente diverso não enseja o direito de crédito sobre a parcela que lhes corresponde na composição valorativa do produto. Fosse assim, exemplificativamente, os produtos derivados de metal quase não poderiam ser tributados uma vez que os minerais no país são imunes por determinação constitucional e o minério de ferro é o insumo principal para industrialização destes produtos.

Dessarte, verifica-se que, coerentemente, a norma do art. 11 da Lei nº 9.779/99 refere-se à saída de produto final "inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero", no qual tenham sido utilizados insumos dos quais decorreram o saldo credor do IPI, acumulado na escrita fiscal.

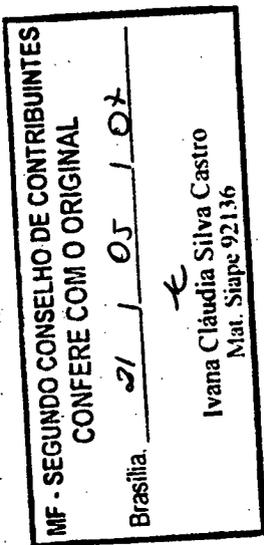
Isso conduz, cristalinamente, ao entendimento de que os insumos devem ser tributados para que ocorra o direito de crédito. Nem a interpretação mais ampla dada aos princípios constitucionais permite inferir que o insumo não tributado, seja em razão de imunidade, isenção ou alíquota zero, que componha produto final tributado possa ter parte do valor que se pagou por ele transmutado em tributo, como se tributo fosse, sem qualquer previsão legal para tanto.

O posicionamento dos Tribunais Superiores manifestado até agora não se enquadra nos termos do Decreto nº 2.346, de 10/10/1997, que exige que as decisões reiteradas do Supremo Tribunal Federal fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional para que sejam uniformemente observadas pela Administração Pública Federal. Este não é o caso dos presentes autos.

Quanto ao afastamento de normas legais e infralegais pelo julgador administrativo, vale transcrever os ensinamentos de Celso Ribeiro Bastos<sup>1</sup>, o qual conforma precisamente as conclusões emanadas da própria Constituição Federal, *litteres*:

*"(...) que conclusões podem ser tiradas dos princípios firmados: a) o da validade da norma em função de sua adequação à norma hierárquica superior; b) o da presunção de legitimidade de toda norma, em nome da segurança e estabilidade das relações reguladas pelo direito.*

*A primeira conclusão é a de que, toda vez em que não houver desrespeito ao segundo princípio, pode-se, em nome do primeiro, desobedecer à lei inconstitucional. Pelo contrário, em nome do segundo princípio nunca se pode desobedecer à lei inconstitucional, quando sua desobediência implicar sua transgressão. A conclusão extraída permite retirar respostas para tormentosas questões colocadas pela incerteza de saber em que circunstâncias é de admitir-se o descumprimento da lei pelo seu destinatário, por julga-la afrontadora da Magna Carta. Assim explica-se porque, por exemplo, o contribuinte pode, ainda que por sua conta e risco deixar de pagar um tributo que repute indevido, por inconstitucional. É certo que a eficácia da norma tida subjetivamente pelo contribuinte como inconstitucional não fica por isso paralisada. A Administração poderá promover o competente ajuizamento da ação executiva, colimando a satisfação de sua pretensão contrariada. Fica, entretanto, reservado ao particular a sua defesa, consubstanciada justamente na alegação de falta de existência constitucional para pretensa norma jurídica autorizadora da arrecadação do tributo questionado. O que é importante, todavia, notar é o fato de ter-se possibilitado ao insurgente o não cumprimento da obrigação que lhe foi imposta, o desconhecimento da pretensão do fisco, até o pronunciamento do órgão encarregado do exame da constitucionalidade das leis, que entre nós, sem nenhuma novidade, é o Poder Judiciário. Exemplificando agora a segunda parte da conclusão extraída, temos como certo que a ninguém é permitido afrontar, derrubando-a, uma barreira colocada pelo Poder Público na estrada, em cumprimento a uma existente lei proibitiva; não importando em nada a opinião que o autor da desobediência faça a respeito da constitucionalidade da dita lei. À Administração será facultado tomar todas as medidas de caráter executório para tornar efetiva a sua pretensão, antes mesmo que o órgão encarregado do controle da constitucionalidade tenha se manifestado sobre a questão. O segundo princípio sobreleva-se ao primeiro, a ponto de torna-lo insubsistente em face da impostergável necessidade da manutenção da ordem pública. Os exemplos poderiam ser citados em grande abundância. Limitar-nos-emos, entretanto, a apenas mais um. Um indivíduo, submetido a ordem de prisão por autoridade competente, não pode resistir, valendo-se da violência, à obrigação que lhe é imposta, ainda que manifestamente inconstitucional. Poderá valer-se de remédios jurídicos apropriados pela eventual lesão de seus direitos, em face da inconstitucionalidade da lei em que se fundava a autoridade. Mas isto*



<sup>1</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Constitucional. 3ª ed. atualizada. São Paulo: Saraiva, 1980. p. 50 e 51.

*em nada invalida o fato de ter antes se submetido à pretensão, independentemente de pronúncia do Judiciário sobre a matéria.”*

Dessarte entendo que, no contexto do julgamento administrativo, não assiste razão à recorrente quanto à tese de defesa, porquanto carece de competência qualquer órgão administrativo de julgamento, no sistema jurídico de sustentação de seu funcionamento hoje vigente, para apreciar ilegalidade ou inconstitucionalidade de lei, relativamente a caso concreto sob exame, mesmo que existam vozes que dele divirjam.

Dessa maneira, refuto a pretensão da recorrente de ver apreciada, na via administrativa, a ilegalidade ou inconstitucionalidade de lei regularmente promulgada, que goza de vigência e validade, até manifestação contrária do Poder Judiciário, pacificada e definitiva.

E, finalmente, quanto à questão da correção monetária e dos juros compensatórios dos créditos pretendidos, entendo estar a matéria prejudicada por inexistência de valores a corrigir ou aplicar juros. Esclareça-se, entretanto, que fosse a decisão diversa não comportaria atualização monetária e aplicação de juros por ausência de previsão legal

Em sintética manifestação, entretanto, entendo inexistir previsão legal para qualquer atualização de valores a serem ressarcidos ou a aplicação de juros, uma ser o § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/1995 a única norma vigente sobre tal matéria, ficando sua aplicação restrita aos casos de débitos fiscais, o que não seria o caso dos autos.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 27 de março de 2007.

*Maria Cristina Roza da Costa*  
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 21 / 05 / 07
<i>n</i> Ivana Cláudia Silva Castro Mat. Siapc 92136