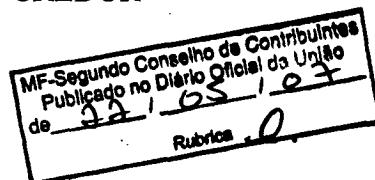




**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**SEGUNDA CÂMARA**

Processo n°	10980.006514/2001-25
Recurso n°	134.673 Voluntário
Matéria	IPI - RESSARCIMENTO. SALDO CREDOR
Acórdão n°	202-17.828
Sessão de	27 de março de 2007
Recorrente	PEPSICO DO BRASIL LTDA.
Recorrida	DRJ em Porto Alegre - RS



Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/12/1998

Ementa: MANDADO DE SEGURANÇA. SEGURANÇA NEGADA. RECURSO RECEBIDO NO EFEITO DEVOLUTIVO.

Inexistindo decisão judicial favorável, não são passíveis de utilização para compensar outros tributos os créditos de IPI registrados na escrita fiscal até 31/12/1998 por ausência de previsão legal.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL.**

Somente ao legislador compete estabelecer normas de aplicabilidade do princípio constitucional da não-cumulatividade, sendo vedada a interpretação extensiva de princípios constitucionais tributários.

Recurso negado.

**MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**CONFERE COM O ORIGINAL**

Brasília, 21 / 03 / 07

*u*  
 Ivana Cláudia Silva Castro  
 Mat. Siape 92136

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. Fez sustentação oral o Dr. Thiago Luiz Ferreira, OAB/RJ nº 142.545, advogado da  
recorrente.

  
ANTÔNIO CARLOS ATULIM

Presidente

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 21 / 05 / 07

  
Ivana Cláudia Silva Castro  
Mat. Siape 92136

  
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Nadja Rodrigues Romero, Antonio Ricardo Accioly Campos (Suplente), Antonio Zomer, Ivan Allegretti (Suplente) e Maria Teresa Martínez López.

Brasília, 21 / 05 / 07

Ivana Cláudia Silva Castro  
Mat. Siape 92136

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 3ª Turma Julgadora da DRJ em Porto Alegre - RS.

Esclarece o relatório do Acórdão nº 7.917, de 23/03/2006, que a recorrente requereu, em 12/09/2001, o ressarcimento dos créditos de IPI oriundos das entradas de insumos tributados, os quais foram utilizados na fabricação de produtos tributados à alíquota zero, com arrimo no art. 11 da Lei nº 9.779/1999, referente ao período de 01/01/1995 a 31/12/1998, amparado em decisão judicial.

Em 14/09/2001 apresentou pedido de compensação de débitos do estabelecimento matriz de PIS e Cofins.

O pedido foi indeferido pela Delegacia da Receita Federal em Curitiba - PR, uma vez que a liminar concedida em mandado de segurança autorizou somente o creditamento do imposto e não seu aproveitamento via restituição e/ou compensação e, por via de consequência, não homologando a compensação realizada, nos termos do art. 74 a Lei nº 9.430/1996 e alterações posteriores.

Ciente da decisão, a empresa apresentou manifestação de inconformidade na qual reafirma seu direito ao crédito; informa sobre o mandado de segurança impetrado, a liminar concedida; considera desnecessário autorização judicial para compensar, por ser matéria indiscutível, expressamente autorizada pelo art. 11 da Lei nº 9.779/1999 e inaplicável o art. 170-A do CTN; defende que a matéria a ser discutida é o crédito e não a forma de aproveitamento do mesmo; afasta a aplicação da Lei Complementar nº 104/2001, em razão de a formação do crédito ser anterior à sua promulgação.

Apreciando a defesa da recorrente, a Turma Julgadora proferiu decisão cuja síntese consta da seguinte ementa:

*“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de Apuração: 01/01/1995 a 31/12/1998*

*Ementa: COMPENSAÇÃO. AÇÃO JUDICIAL EM CURSO. VEDAÇÃO.*

*É vedada a compensação de débitos com direito creditório discutido judicialmente, antes do trânsito em julgado da decisão judicial.*

*Solicitação Indeferida”.*


Ciente da decisão em 26/04/2006, a interessada apresentou recurso voluntário em 24/05/2006 a este Conselho de Contribuintes, com as seguintes razões de dissenso: 1) impetrou mandado de segurança com vistas a assegurar o direito ao crédito do IPI mesmo antes da edição da Lei nº 9.779/99; 2) o Juiz da 22ª Vara Federal de São Paulo denegou a segurança considerando legítima a limitação imposta pela IN SRF nº 33/99; 3) entende equivocada a decisão judicial; 4) o crédito formado em data anterior à edição da Lei Complementar nº 104/2001, que introduziu o art. 170-A no CTN, não está sujeito às suas limitações; 5) o princípio constitucional da não-cumulatividade informa o direito pleiteado. Reproduz

jurisprudência; 6) defende o direito ao creditamento pela aquisição de produtos inteiramente consumidos no processo de industrialização.

Alfim requer seja o recurso julgado procedente para reformar o Acórdão recorrido, deferindo integralmente o pedido de creditamento dos créditos de IPI e a homologação das respectivas compensações efetuadas.

É o Relatório.



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília. 21. 105 107  
  
Ivana Cláudia Silva Castro  
Mat. Siape 92136

Brasília. 21 / 05 / 01

Ivana Cláudia Silva Castro  
Mat. Siape 92136

## Voto

Conselheira MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais para admissibilidade e conhecimento.

A matéria trazida aos autos constitui-se de 3 pontos:

1. mandado de segurança impetrado, com vistas a garantir o direito ao creditamento do IPI no período de 01/01/1995 a 31/12/1998;
2. direito ao creditamento do IPI pago nas aquisições de insumos aplicados em produtos sujeitos à alíquota zero; e
3. utilização de tais créditos para compensar débitos de outros tributos.

Em relação ao mandado de segurança impetrado, não compete a este Tribunal Administrativo manifestar-se, mas somente observar e determinar que se observe a ordem judicial em seus estritos termos.

Portanto, correta a decisão recorrida no que diz respeito aos termos da liminar concedida.

Verifica-se na certidão expedida pela 22ª Vara Cível Federal da Seção Judiciária em São Paulo, à fl. 33, que a decisão contida na liminar limita-se a determinar à *“autoridade que se abstenha de impor sanções à impetrante exclusivamente em razão do creditamento em sua escrita fiscal do IPI relativo aos insumos tributados por ela adquiridos para a fabricação dos produtos sujeitos à alíquota de 0%, conforme mencionado na inicial, anteriormente a 1º de janeiro de 1999, respeitado o prazo prescricional e com a adoção dos mesmos índices de correção utilizados pelo Fisco”*.

Ou seja, determinou o Juízo Federal que o Fisco não impusesse sanções ao registro dos créditos que identifica na escrita fiscal pela recorrente.

Entretanto, olvidou-se a recorrente que a utilização dos créditos do IPI, oriundos de notas fiscais de entradas efetuadas e registradas na escrita fiscal até 31/12/1998, geram somente o direito à redução ou extinção dos débitos ocorridos no período. O saldo credor remanescente, originário dos créditos formados até aquela data, somente podiam ser utilizados com essa finalidade – extinguir débitos do IPI escriturados, sendo expressamente vedado o pedido de restituição ou compensação com outros tributos.

E a liminar judicial não socorre a recorrente.

O fato de o saldo credor (e não exatamente o crédito, como defende a recorrente) haver sido formado em data anterior à edição da Lei Complementar nº 104, de 2001, em nada modifica a sua aplicação sobre o pedido formulado pela recorrente.

O art. 170-A passou a reger os pedidos de restituição ou compensação com outros tributos por se tratar de regra que estabelece condições para o exercício de direito. E a condição nele estabelecida – do trânsito em julgado de decisão judicial favorável – visou

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

CC02/C02 Fls. 6
--------------------

explicitar o conteúdo do art. 170 do mesmo Código, no qual está previsto que a lei pode autorizar a compensação de créditos tributários desde que com créditos líquidos e certos.

O fato de haver resistência do Fisco em reconhecer o direito aos saldos credores pretendidos pela recorrente, bem como a sua forma de utilização, tendo a mesma que se valer do Poder Judiciário para defender a interpretação que entende caber à norma, por si só é suficiente para refletir a ausência de liquidez e certeza de tais créditos.

E a resistência do Fisco encontra guarida na legislação de regência, uma vez que a Lei nº 9.779/99 somente foi editada em janeiro de 1999 e expressamente delegou à Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda competência para expedir normas regulando a matéria.

E, *in casu*, foi expedida a Instrução Normativa SRF nº 33, de 04/03/1999, cujo art. 5º assim dispõe:

*“Art. 5º Os créditos acumulados na escrita fiscal, existentes em 31 de dezembro de 1998, decorrentes de excesso de crédito em relação ao débito e da saída de produtos isentos com direito apenas à manutenção dos créditos, somente poderão ser aproveitados para dedução do IPI devido, vedado seu ressarcimento ou compensação.”*

Portanto, não só a legislação de regência da matéria não contempla a hipótese trazida aos autos pela recorrente como passível de restituição ou ressarcimento, bem como não consta do processo qualquer informação referente ao Mandado de Segurança impetrado que dê guarida à pretensão aduzida.

Ao revés, constata-se no *site* da Justiça Federal de São Paulo as seguintes decisões judiciais, relativas ao Processo nº 2001.61.00.017524-3:

Sentença com intimação em secretaria em 06/07/2005:

*“(...) Ante as razões expostas hei por bem julgar improcedente o pedido e extinguir a ação, com julgamento do mérito, com fundamento no artigo 269, inciso I, do Código de Processo Civil (...)”.*

Fase 37: Autos com (conclusão) ao juiz em: 08/08/2005 para DESPACHO sem liminar.

Sentença/decisão/despacho/ato ordinatório:

*“1-Recebo a apelação de fls. 557/575 no efeito devolutivo. 2- Dê-se vista à autoridade Impetrada para apresentar contra-razões. 3- Decorrido o prazo supra, remetam-se os autos ao MPF. 4- Em seguida, remetam-se os autos ao Egrégio Tribunal Regional Federal da 3ª Região com as nossas homenagens. Int.*

*Publicação: 14/10/2005, pág. 94”.*

Decorre de tais decisões a inexistência de certeza e liquidez na pretensão da recorrente.

Estando extinta a ação, com julgamento de mérito, não mais subsiste a liminar anteriormente concedida e, recebido o recurso, apenas no efeito devolutivo, prevalece a sentença proferida negando a pretensão contida na inicial.

É matéria pacificada nesta Câmara a impossibilidade jurídica de aplicação retroativa do comando normativo do art. 11 da Lei nº 9.779/99.

Não comporta restituição/comcompensação dos créditos existentes no período de apuração compreendido entre janeiro de 1995 e dezembro de 1998, mormente se relativos a produtos saídos com alíquota zero ou isentos que lei específica não garantisse a manutenção e utilização do crédito.

É improcedente em face do próprio princípio da não-cumulatividade do IPI, como consta na Constituição da República atual e constava nas anteriores. E, sendo princípio, não deve ser confundido com regra.

O aparente conflito entre regras e princípios é questão recorrente no Direito. O intérprete necessita se valer dos dois para alcançar o sentido do comando normativo a ser observado. E, de ordinário, um não se opõe ao outro. Ao contrário, a regra se presta, quase sempre, a complementar o princípio, dando-lhe aplicabilidade.

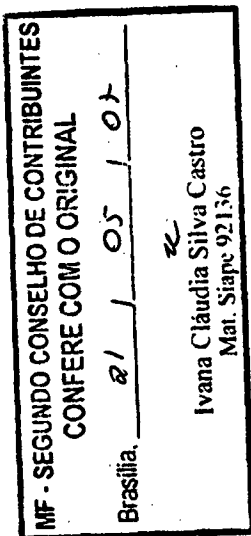
No dizer de Humberto Ávila<sup>1</sup>, relativamente ao princípio e a regra, “a única diferença constatável continua sendo o grau de abstração anterior à interpretação (...): no caso dos princípios o grau de abstração é maior relativamente à norma de comportamento a ser determinada, já que eles não se vinculam abstratamente a uma situação específica (...); no caso das regras as conseqüências são de pronto verificáveis, ainda que devam ser corroboradas por meio do ato de aplicação.”

Acresce que as regras também dependem de interpretação conjunta com os princípios que a elas digam respeito e que os princípios normalmente requerem a complementação de regras para serem aplicados.

Mais adiante (p. 63), discorre que:

“As regras podem ser dissociadas dos princípios quanto ao modo como prescrevem o comportamento. Enquanto as regras são normas imediatamente descritivas, na medida em que estabelecem obrigações, permissões e proibições mediante a descrição da conduta a ser adotada, os princípios são normas imediatamente finalísticas, já que estabelecem um estado de coisas para cuja realização é necessária a adoção de determinados comportamentos. Os princípios são normas cuja qualidade frontal é, justamente, a determinação da realização de um fim juridicamente relevante, ao passo que característica dianteira das regras é a previsão do comportamento.

Com efeito, os princípios estabelecem um estado ideal de coisas a ser atingido (state of affairs, Idealzustand), em virtude do qual deve o aplicador verificar a adequação do comportamento a ser escolhido ou já escolhido para resguardar tal estado de coisas. Estado de coisas pode ser definido como uma situação qualificada por determinadas qualidades. O estado de coisas transforma-se em fim quando alguém aspira conseguir, gozar ou possuir as qualidades presentes naquela situação.”



<sup>1</sup> ÁVILA, Humberto. TEORIA DOS PRINCÍPIOS da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4ª ed. revista. São Paulo: Malheiros. 08-2004. p. 40

Neste diapasão, tem-se que 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 (o *modus operandi*) de sua realização, mas somente os limites para tal.

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. De essa circunstância haver o STF 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 com débitos na escrita fiscal, 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) necessários ao surgimento do novo produto pretendido. Ao surgir o produto pretendido, não mais existirão, individualmente, aqueles que lhe deram origem. Quando a Constituição da República 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 transmutado 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.

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 àquele, ensejando acumulação constante de saldo credor.

Portanto, a norma legal vigente até dezembro de 1998 permitia somente a compensação escritural dos créditos acumulados na escrita fiscal destinada à apuração do IPI.

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. Entretanto, esse mesmo legislador determinou a aplicação da referida regra somente a partir de janeiro de 1999.

Em Direito Tributário a retroatividade da norma somente se dá nos termos e formas estabelecidos no art. 106 do Código Tributário Nacional – CTN ou se expressamente contar do próprio ato normativo o que não é o caso da Lei nº 9.779/99.

Destarte, inadmissível o pedido de restituição de saldo credor existente na escrita fiscal até dezembro de 1998. Para esta circunstância, determinou o legislador a utilização do crédito na compensação escritural de débitos futuros, oriundos de emissão de nota fiscal de saída de produtos tributados, na forma do § 2º do art. 5º da IN SRF nº 33/99.

Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 27 de março de 2007.

1º - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

21 / 05 / 07

Brasil

*K*

Ivana Cláudia Silva Castro  
Mat. Siapc 92136

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

A