



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

<b>MINISTÉRIO DA FAZENDA</b> Segundo Conselho de Contribuintes Publicado no Diário Oficial da União De <u>04</u> / <u>07</u> / <u>06</u> VISTO
--

2º CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

Processo nº : 11618.001173/2002-83  
Recurso nº : 130.300  
Acórdão nº : 202-16.705

Recorrente : SERTEC – SERVIÇOS, REPRESENTAÇÕES TÉCNICAS E  
COMÉRCIO LTDA.  
Recorrida : DRJ em Recife - PE

**IPI. CONTRIBUINTE DE FATO. RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

O instituto do ressarcimento de IPI não se destina a devolver ao contribuinte de fato o imposto recolhido pelo contribuinte de direito ou pelo responsável.

**RESSARCIMENTO. MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA REVENDA. IMPOSSIBILIDADE.**

O direito ao ressarcimento do saldo credor do IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, somente alcança os insumos adquiridos para emprego na industrialização, não as mercadorias destinadas à revenda no comércio atacadista.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SERTEC – SERVIÇOS, REPRESENTAÇÕES TÉCNICAS E COMÉRCIO LTDA.

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

Sala das Sessões, em 9 de novembro de 2005.

Antonio Carlos Atulini

Presidente e Relator

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 21 / 12 / 2005

Cleuza Takafuji  
Secretária de Segunda Câmara

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Gustavo Kelly Alencar, Antonio Zomer, Raimar da Silva Aguiar, Evandro Francisco Silva Araújo (Suplente), Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 21/12/2005

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 11618.001173/2002-83  
Recurso nº : 130.300  
Acórdão nº : 202-16.705

Cleuza Takafuji  
Secretária de Segunda Câmara

Recorrente : SERTEC – SERVIÇOS, REPRESENTAÇÕES TÉCNICAS E  
COMÉRCIO LTDA.

## RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos adoto e transcrevo o relatório da decisão recorrida:

*“A interessada acima qualificada formalizou pedido de ressarcimento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI no valor total de R\$ 16.890,20 (fl. 01), referente ao segundo trimestre de 2.001, assinalando, como fundamento, o art. 11 da Lei nº 9.779/99 e a IN SRF nº 33/99, a serem compensados com débitos da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), nos valores de R\$ 2.721,20, R\$ 1.595,96 e R\$ 12.572,54, cujos períodos de apuração são, respectivamente, de março e abril de 2001 e janeiro de 2002, conforme pedido de fl. 02.*

*2. Às fls. 52/67 consta Informação Fiscal da autoridade fiscal competente, a qual subsidiou o Despacho Decisório DRF/JPA, de 08 de setembro de 2002 (fl. 68), que indeferiu o pleito de ressarcimento.*

*3. Nessa Informação Fiscal, o Auditor-Fiscal da Receita Federal discorreu extensamente sobre o direito de ressarcimento, passando pelo perfil constitucional e infraconstitucional do IPI, atendo-se mais especificamente à qualificação jurídica do sujeito passivo desse imposto e à inaplicabilidade do art. 166 do CTN ao caso em exame. Tratou minuciosamente da situação que lhe foi posta sob apreciação.*

*4. Com efeito, a referida autoridade afirmou que a interessada justifica seu pretenso direito ao ressarcimento no princípio da não-cumulatividade e no comando do art. 166 do referido diploma normativo. Porém, foi verificado que a requerente não seria contribuinte do IPI, fato que afastaria a concessão de qualquer benefício referente ao imposto em apreço.*

*5. Aduziu, ainda, que o indigitado princípio ‘encontra limites na própria configuração do sistema tributário nacional’, não sendo aplicável à solicitante pelo simples fato de ela não ser contribuinte do tributo em tela. Se o princípio, que é a base, o ponto a partir do qual se extraem as demais regras jurídicas, não se aplica à interessada por não ser ela contribuinte, em regra, todas as demais normas jurídicas também não lhe seriam aplicáveis, como é o caso da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999.*

*6. Por fim, alegou que a regra que determina a restituição de tributos indiretos é aplicável quando ‘a pessoa que tenha, financeiramente, assumido o encargo do gravame – o contribuinte de fato – seja titular direito à restituição do imposto indevidamente pago ou pago a maior’, o que não ocorreu no caso examinado, e concluiu pelo indeferimento do pedido.*

*7. A contribuinte apresentou impugnação (fls. 69/76), alegando que:*

### *Do pedido de Ressarcimento*

- a) Na condição de atacadista, adquire diretamente do fabricante, tubos de aço e peças afins, de quem é distribuidor regional, produtos tributados com alíquota positiva de IPI para depois repassá-los aos destinatários finais;*
- b) Ocorre que os respectivos produtos, a teor da Tabela de IPI, e em especial no que pertine a posição 7308.90.10, podem gozar de alíquota zero conforme o destino que*



Processo nº : 11618.001173/2002-83  
Recurso nº : 130.300  
Acórdão nº : 202-16.705

*Cleuza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

*lhe for dado, ou seja, a mesma mercadoria pode ser ou não submetida à cobrança de IPI dependendo em que seja empregada;*

- c) Ao adquirir os produtos, paga ao fornecedor o encargo financeiro referente ao IPI advindo na nota fiscal de entrada, porém ao dar-lhes destino não repassa tal encargo, posto que a operação subsequente sofre tributação neutra.*
- d) Tenta demonstrar que, tivesse o fabricante faturado diretamente para o destinatário final, sem a intervenção do faturamento da recorrente, o produto sairia desde a fábrica com alíquota zero;*
- e) Todavia, dado às características da intermediação inerente à distribuição regional, ao fabricante não compete antecipar a que ou a quem o produto se destinará finalmente, daí tornar-se impossível aplicar ao faturamento originário a ressalva que permite o zeramento da alíquota;*
- f) Partindo desta premissa, a recorrente conclui que suportou individualmente o ônus do tributo na condição de contribuinte indireto, pelo que estaria legitimada a pleitear o ressarcimento;*
- g) Entende ainda, que o recolhimento do tributo tornou-se indevido no momento em que destinou o produto atendendo a condição que permite a aplicação de alíquota zero, de modo que caso não operasse o ressarcimento o efeito da desoneração legal seria inócuo, pois ter-se-ia apenas transferida a etapa da tributação, imputando contra um dos elos da corrente de faturamento o encargo financeiro do imposto;*
- h) Em suma, uma vez existindo a previsão de alíquota zero para determinado produto, ela deve ser respeitada a fim de se alcançar o resultado desejado pelo desagravo tributário, independentemente de ser necessário o ressarcimento como meio de reparar o ônus concernente;*
- i) Com fim de provocar a analogia, a recorrente expôs a previsão do art. 11 da Lei nº 9.779/99, cuja dedução teleológica depõe a favor do direito ao aproveitamento do crédito decorrente da entrada tributada com alíquota positiva cuja posterior saída seja desonerada, isto como forma de assegurar o efeito prático do desencargo inerente ao produto;*

#### **Da decisão que negou o ressarcimento**

- j) Em peça deveras arrazoada, o digno auditor prestou informação fiscal, homologada pelo delegado competente, dando pela impossibilidade do pedido, quer por entender não ter havido o recolhimento indevido, quer por que a ora recorrente estaria desassistida de legitimidade ativa, vez que não seria contribuinte do IPI;*
- k) As duas afirmações conclusivas da decisão – inexistência de causa de pedir e falta de legitimidade – são falaciosas sob a ótica da subsunção dos fatos ao direito positivo, pelo que nada há no pedido da recorrente de 'interpretação soberbamente ampliada, para não dizer totalmente descabida' como infelizmente expressou-se o honrado redator-fiscal;*

#### **Da possibilidade jurídica do pedido**

- l) A razão de pedir ressarcimento parte da presunção de que alguém suportou indevidamente alguma exação, vislumbrando-se assim a natureza do fato gerador efetivamente ocorrido, a ponto de se perceber a existência do direito de não arcar com o pertinente ônus.*

*cf*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 21/12/2005

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 11618.001173/2002-83  
Recurso nº : 130.300  
Acórdão nº : 202-16.705

*Cleuza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

m) *Enfocando o art. 165 do CTN torna-se claro o enquadramento da situação da recorrente frente ao permissivo da Lei Complementar, verbis:*

*'Art. 165 O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no parágrafo 4º do art. 162, nos seguintes casos:*

*I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; (grifos da impugnante;*

- n) *O pagamento foi indevido em razão das circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido, posto que a desoneração que é inerente ao produto ocorre conforme sua destinação, constituindo uma natureza bastante peculiar ao caso, pois admite a desconstituição do fato gerador da cobrança do tributo caso a circunstância – destino ou produto – prevista na classificação fiscal seja configurada. Ao que caber resfrisar, seria o mesmo que, após faturar diretamente ao consumidor final, com destaque do IPI, o fabricante percebesse que a operação permitia a aplicação de alíquota zero, porém, uma vez que o destinatário teria pago indiretamente a exação indevida, apenas a este último caberia o direito ao ressarcimento.*
- o) *A condição de o recolhimento ser indevido não muda pelo fato de haver um intermediário na relação entre o fabricante e destinatário final, em especial por não ser concebível a idéia de a União anular a finalidade da alíquota zero admitindo que o distribuidor assumira o encargo em seu desfavor, ou seja, caso não fosse admitido o ressarcimento estar-se-ia tão-somente transferindo o momento da cobrança, em dissonância com o tratamento legal dispensado ao produto;*
- p) *Em suma, uma vez que o produto, por sua destinação, não sofre cobrança de IPI, implica afirmar que nenhum dos sujeitos, direta ou indiretamente, envolvidos na operação deverá arcar com o pagamento. Desta forma, se ocorreu o pagamento, este haverá de ser tomado por indevido e assim dará azo ao ressarcimento;*
- q) *Convém salientar que o cerne da questão envolvendo a necessidade de que a desoneração, para ter efeito, deva refletir em todas as etapas da relação comercial, consoante se demonstra imediatamente a seguir, estando já devidamente pacificado, quer pela confirmação ao princípio constitucional da não-cumulatividade insculpida no art. 11 da Lei nº 9.779/99, quer pela própria jurisprudência do STF já devidamente absorvida em sede administrativa. A fim de corroborar sua tese, transcreve ementa de acórdão do Conselho de Contribuintes;*
- r) *Passa a fazer uma exegese do art. 11 da Lei nº 9.779/99, em que o divide em duas fases:*
- I. Vislumbra-se que o texto legal trata do aproveitamento dos créditos advindos, inclusive, de produtos isentos ou tributados à alíquota zero que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, ou seja, conclui-se que tais créditos, desde antes da Lei nº 9.779/99 já podiam ser utilizados;*



Processo nº : 11618.001173/2002-83  
Recurso nº : 130.300  
Acórdão nº : 202-16.705

*Cleuza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

2. Em sendo inútil o contribuinte ficar acumulando saldo credor e transferindo-o mês após mês (CTN, art. 49, I), estipulou-se uma regra sistemática para que estes créditos pudessem surtir efeito prático, alinhavando-se uma conexão para compensação com outros tributos, referendando a lógica de que a isenção ou alíquota zero de nada serve se o sujeito passivo não puder recompor o ônus sofrido com o imposto que suportou;

- s) Apenas como reforço da aceitação plena por parte da União em relação ao direito de compensação entre tributos diversos, tem-se a alteração dada pela MP 66/02 ao art. 74 da Lei nº 9.430/96, na qual a compensação com outros tributos deixou de depender de autorização da SRF – faculdade sujeita ao poder discricionário do administrador público – e ficou reconhecido como um direito do administrado. A conclusão óbvia é de que não haver uma desoneração utópica, onde a alíquota zero não surta efeito, o que eleva a questão ao 'modus operandi' segundo o qual poderá ser viabilizado àquela finalidade real. Dai restar claro que o contribuinte que suportou o ônus tem direito ao ressarcimento do IPI, relativo aos produtos tributados com alíquota zero, sob forma de compensação com outros tributos aos quais se sujeita;

#### Da Legitimidade Ativa

- i) A decisão 'a quo', por sua informação fiscal, entende que a recorrente não é contribuinte do IPI, o que conduziria a também não ser sujeito passivo legitimado a requerer ressarcimento. O auditor fez uma construção interpretativa inversa, partindo do regulamento do IPI para o CTN, na tentativa de provar que apenas poderia ser considerado sujeito passivo quem fosse contribuinte direto do imposto. A sujeição passiva não pode ser entendida restritivamente ao contribuinte direto, isto por razões distintas, porém interdependentes.
- u) A priori, não caberia ao administrador legislar positivamente, ao ponto de mudar taxativamente o texto do art. 165 do CTN, como se sua redação fosse: 'o sujeito passivo direto tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo'. Por outro lado, o próprio art. 165 deixa claro que o direito à restituição do tributo existe 'seja qual for a modalidade do seu pagamento', se direta ou indiretamente realizada. O que vem a ser confirmado pelo art. 166, onde resta determinado que quem tem direito ao ressarcimento é aquele que de fato suportou o ônus, verbis:

'Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua própria natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.'

- v) Portanto, sujeito passivo para fins de ressarcimento tributário é aquele que prova haver assumido o referido encargo. Doutra banda, convém ainda salientar que, fosse a recorrente qualificada como terceiro, ainda assim estaria plenamente legitimada a pleitear o ressarcimento, haja vista aquele que, nos termos do referido art. 164, tem poderes para sub-rogar direito, daí poder exercê-lo tão logo prove haver assumido o encargo financeiro que visa lhe ser ressarcido.

#### Conclusão



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 21/12/2005

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 11618.001173/2002-83  
Recurso nº : 130.300  
Acórdão nº : 202-16.705

*Cleuza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

8. Por qualquer ângulo que se observe enxergar-se-á a inocuidade da alíquota zero para o produto distribuído pela recorrente, de modo que existindo a previsão de tal desoneração, a sua inaplicabilidade por entendimento da autoridade administrativa implicará em enriquecimento ilícito por parte da União. Correto é o meio do ressarcimento por compensação como forma de reparar o efeito desonerativo, que incontestavelmente pode e deve ser requerido pela recorrente, que de fato assumiu o encargo financeiro.

**Pedido**

9. Ante todo o expendido, a recorrente requer a procedência do presente recurso, com a consequente reforma da decisão recorrida, encerrando a discussão da matéria de direito, permitindo assim o processamento do pedido de ressarcimento para fins de homologação dos valores ali apresentados a fim de que possa servir para compensar os débitos da recorrente em relação a outros tributos administrados pela SRF. À fl. 94, a requerente apresentou pedido de desistência do pedido de compensação.

É o relatório."

A DRJ em Recife - PE indeferiu a manifestação de inconformidade por meio do Acórdão nº 9.903, de 22/10/2004, que recebeu a seguinte ementa:

**"Ementa: IPI. CONTRIBUINTE DE FATO. RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

*O instituto do ressarcimento de IPI não se destina a devolver ao contribuinte de fato o imposto recolhido pelo contribuinte de direito ou pelo responsável.*

**RESSARCIMENTO. MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA REVENDA. IMPOSSIBILIDADE.**

*O direito ao ressarcimento do saldo credor do IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, somente alcança insumos adquiridos para emprego na industrialização, não as mercadorias destinadas à revenda no comércio atacadista.*

**Solicitação Indeferida".**

Irresignada, a contribuinte recorreu a este Conselho, alegando, em síntese, que tem legitimidade ativa para requerer o ressarcimento; que caso prevaleça o entendimento da decisão recorrida ficará na dependência da boa vontade do contribuinte de direito para receber o que pagou a mais; que a interpretação sistêmica dos arts. 165 e 166 do CTN não pode conduzir à conclusão de que a Fazenda Pública teria espaço para não restituir o tributo ao contribuinte de fato; que mesmo sem produzir nenhuma alteração nos tubos que são revendidos, a recorrente pode mudar sua classificação fiscal por se tratar de uma situação peculiar; que reitera todos os argumentos da impugnação para que, também, sejam aqui apreciados.

É o relatório.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 21/12/2005

2º CC-MF  
FI.

Processo nº : 11618.001173/2002-83  
Recurso nº : 130.300  
Acórdão nº : 202-16.705

*Cleuza Takafuji*  
Secretária de Segunda Câmara

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
ANTONIO CARLOS ATULIM

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Controverte-se exclusivamente sobre matéria de direito.

Ao contrário do alegado pela recorrente, não vejo nenhuma situação peculiar nos autos capaz de garantir-lhe o direito de mudar a classificação fiscal consignada nas notas fiscais do fornecedor para, em razão disso, pleitear o ressarcimento ou a restituição do IPI.

É incontroverso, nos autos, que a recorrente é uma empresa comercial atacadista e que não é contribuinte do IPI nem mesmo na condição de equiparada a estabelecimento industrial.

Portanto, se não é contribuinte, não tem direito aos créditos do imposto, não pode possuir e tampouco escriturar o livro modelo 8, e, em consequência disso, não tem direito ao aproveitamento do saldo credor de IPI na forma do art. 11 da Lei nº 9.779/99.

Em sua argumentação, a recorrente demonstra que não sabe bem o que quer, ora se refere a ressarcimento e ora a restituição, misturando os conceitos.

Ressarcimento e restituição são institutos completamente diferentes. O ressarcimento de IPI é destinado a criar uma situação de vantagem para os contribuintes daquele imposto, desde que atendam aos requisitos legais. A restituição, ao contrário, não se limita aos contribuintes do IPI, e deve ser feita nos casos em que exista indébito por pagamento indevido em razão de erro de fato ou de direito.

No presente caso, não existiu nenhum pagamento indevido que rendesse ensejo à restituição do IPI, seja à recorrente, contribuinte de fato; seja ao seu fornecedor, contribuinte de direito.

Considerando que a decisão recorrida muito bem compreendeu os fatos e enfrentou as razões de impugnação, por uma questão de economia processual, invoco o art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99, para adotar como razões de decidir deste voto os mesmos argumentos lançados no voto condutor do acórdão recorrido pelo julgador Antonio Bezerra Neto, os quais leio em sessão e submeto à votação da Câmara.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso para manter a decisão recorrida por seus próprios e jurídicos fundamentos.

Sala das Sessões, em 9 de novembro de 2005.

*Antonio Carlos Atulim*  
ANTONIO CARLOS ATULIM