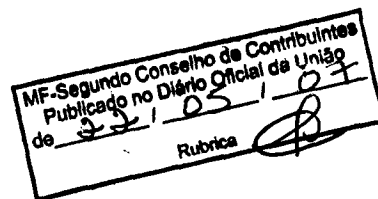




**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**SEGUNDA CÂMARA**

**Processo nº** 13906.000166/00-57  
**Recurso nº** 135.126 Voluntário  
**Matéria** IPI - SALDO CREDOR  
**Acórdão nº** 202-17.829  
**Sessão de** 27 de março de 2007  
**Recorrente** NUTRIMIL ALIMENTOS LTDA.  
**Recorrida** DRJ em Porto Alegre -RS



Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

Período de apuração: 01/10/1990 a 31/12/1998

Ementa: NORMAS TRIBUTÁRIAS. PRESCRIÇÃO.

O pagamento antecipado realizado pelo contribuinte remete o início da contagem do prazo prescricional para a ocorrência do fato gerador

PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

No direito constitucional positivo vigente o princípio da não-cumulatividade garante aos contribuintes apenas e tão-somente o direito ao crédito do imposto que for pago nas operações anteriores para abatimento com o IPI devido nas posteriores.

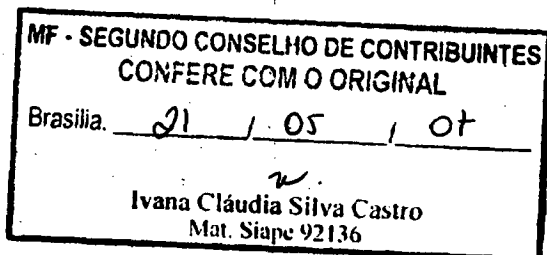
NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. VIGÊNCIA E EFICÁCIA.

A Medida Provisória nº 1.788, de 29/12/1999 e a Lei nº 9.779, de 19/01/1999, na qual foi convertida, por possuírem natureza jurídica tributária, têm eficácia prospectiva, nos termos do art. 105 do CTN.

CRÉDITOS BÁSICOS.

No regime jurídico dos créditos de IPI inexistente direito à compensação ou ressarcimento dos créditos básicos gerados até 31/12/1998, antes ou após a edição da Lei nº 9.779, de 19/01/1999.

Recurso negado.

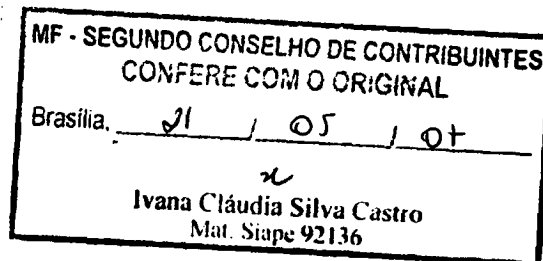


Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

  
ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente



  
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.

<b>MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES</b> <b>CONFERE COM O ORIGINAL</b>
Brasília. <u>21</u> / <u>05</u> / <u>01</u>
<i>rc</i> Ivana Cláudia Silva Castro Mat. Siape 92136

## Relatório

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

Informa o relatório da decisão recorrida que o estabelecimento protocolizou, em 16 de outubro de 2000, o Pedido de Ressarcimento da fl. 01, relativo ao período de **outubro de 1990 a dezembro de 1998**, atribuído a créditos decorrentes de aquisições de insumos, em especial, embalagens empregadas na industrialização de produtos alimentícios tributados à alíquota zero, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, acrescidos de atualização monetária e juros Selic.

E ainda, que:

*“O pleito foi indeferido, na íntegra, pelo despacho decisório das fls. 547 a 554, sob o fundamento de que os créditos gerados entre outubro de 1990 e outubro de 1995 estariam fulminados pelo prazo decadencial de cinco anos, em 16 de outubro de 2000, data da protocolização do pedido de ressarcimento, com base no Ato Declaratório SRF nº 96, de 26 de novembro de 1999, bem como porque o direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos desonerados pelo referido imposto alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999, sendo que os saldos credores, apurados pelo requerente, se referem a períodos anteriores a essa data, o que impunha o estorno dos créditos relativos aos insumos empregados nas referidas condições. O despacho decisório ressaltou, ainda, que o requerente não cumpriu as formalidades exigidas para legitimar os créditos pleiteados, os quais não foram escriturados nos seus livros fiscais.*

*Sobre o alegado pagamento indevido do IPI, nas aquisições de embalagens, para produtos alimentícios, o despacho decisório assentou que o requerente não tem legitimidade para pleitear a restituição, o que poderia ser feito exclusivamente pelos seus fornecedores, por serem eles os contribuintes de direito do IPI, nos fornecimentos em causa.”*

Na manifestação de inconformidade alegou que adquiriu embalagens tributadas pelo IPI, para a fabricação de produtos alimentícios desonerados do referido imposto, tendo direito à manutenção e utilização dos créditos gerados pelas aquisições dos citados insumos e que, embora não tenha escriturado, no livro Registro de Apuração do IPI, os créditos cuja manutenção e utilização defende, juntou ao processo relatórios detalhados, demonstrando os valores a que diz fazer jus por força da norma superveniente (Lei nº 9.779/99)

Rebate o argumento relativo à ocorrência da decadência.

Requer a atualização monetária dos valores a serem ressarcidos.

Analisando as razões postas na manifestação de inconformidade, a Turma Julgadora proferiu decisão sintetizada na seguinte ementa:

*"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/10/1990 a 31/12/1998*

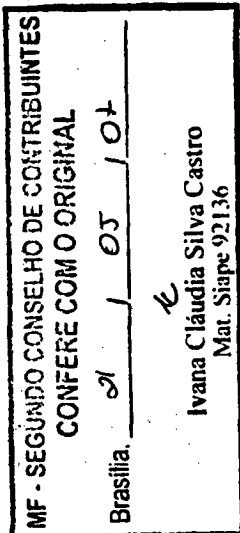
*Ementa: CRÉDITOS DO IPI. INSUMOS APLICADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS IMUNES, ISENTOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. VIGÊNCIA. É incabível, por falta de previsão legal, o aproveitamento de créditos do IPI, decorrentes da aquisição de insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado, antes de 1º de janeiro de 1999, e aplicados na industrialização de produtos imunes, isentos ou tributados à alíquota zero. PRESCRIÇÃO. Ainda que fosse admitido o direito ao crédito, seu aproveitamento fica sujeito ao prazo de prescrição de cinco anos, contado da entrada dos insumos no estabelecimento. RESTITUIÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO. Não caracteriza pagamento indevido do tributo a mera alegação de estar incorreta a classificação fiscal dos produtos adquiridos. LEGITIMIDADE ATIVA. O direito à repetição de indébito, quando caracterizado o pagamento indevido do IPI, é privativo do contribuinte de direito, responsável pelo seu recolhimento.*

*Solicitação Indeferida".*

Cientificada da decisão em 08/05/2006, a interessada apresentou recurso voluntário em 02/06/2006, a este Eg. conselho de Contribuintes, expondo as seguintes razões de discordância com os fundamentos da decisão proferida: 1) o pleito refere-se às aquisições de embalagens empregadas na industrialização de produtos alimentícios; 2) realizou pagamento indevido do IPI na aquisição de embalagens porque as mesmas possuíam alíquota zero; 3) inoccorrência da decadência para tributos sujeitos ao lançamento por homologação. O STJ decidiu que o prazo de decadência somente começa afluír após o transcurso do prazo de homologação tácita; 4) comercializa produtos com incidência de alíquota zero e que pelo princípio da não-cumulatividade tem direito aos créditos do IPI incidente sobre os insumos que adquiriu; 5) que a Lei nº 9.779/99 não criou direito novo. Cita jurisprudência; 6) assevera o direito à restituição do IPI pago nas aquisições de embalagens destinadas aos produtos alimentícios em face do pagamento indevido por utilização de errônea classificação fiscal; 7) defende o direito ao ressarcimento em espécie do saldo credor do IPI; 8) pugna pela atualização monetária do valor a ser ressarcido pelos índices que melhor reflitam a real inflação do período, com acréscimo dos juros calculados com base na taxa Selic; 9) defende a inoccorrência da decadência ou da prescrição do direito ao ressarcimento pleiteado. Cita precedentes do Judiciário. Informa a juntada de relatório e documentos.

Alfim requer seja reformada a decisão debatida no recurso, com deferimento integral do pedido de ressarcimento, bem como do respectivo pagamento; alternativamente, requer seja deferido o pagamento da parte que lhe for favorável. Por derradeiro, requer seja a intimação ou publicação veiculada em nome do signatário.

É o Relatório.



<b>MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES</b> <b>CONFERE COM O ORIGINAL</b> Brasília, <u>21</u> / <u>05</u> / <u>01</u> <i>h</i> <b>Ivana Cláudia Silva Castro</b> Mat. SIAPE 92136
--

## Voto

Conselheira MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA, Relatora

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

Inicialmente cumpre esclarecer à recorrente que, no âmbito do processo administrativo fiscal, a regra vigente para notificação e publicação de matérias determina que as mesmas sejam feitas, diretamente, ao contribuinte e para seu domicílio tributário, nos termos do Decreto nº 70.235/72, sendo, portanto, indeferida a solicitação de notificação e publicação em nome de terceiros, mesmo que representantes legais do sujeito passivo.

A matéria de mérito refere-se ao pedido de ressarcimento do saldo credor do IPI, relativo às aquisições de insumos para a industrialização de produtos alimentícios, bem como a restituição do IPI pago indevidamente na aquisição de embalagens, visto que a Tabela de Incidência do IPI exclui a tributação sobre embalagens destinadas à produção de produtos alimentícios. Tudo isso referente ao período de outubro de 1990 a dezembro de 1998.

O pedido foi formulado em 16/10/2000.

Dada a extensão da defesa, importante ressaltar que, na análise dos argumentos postos no recurso voluntário, desnecessário rebater ponto a ponto. Basta que a matéria seja apreciada em seu conteúdo, consoante já se manifestou em diversos julgados do STJ. Exemplificativamente, reproduzo julgado do Ministro Francisco Falcão, decidida por unanimidade, traduzindo matéria pacificada:

*"Origem: STJ - SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA  
Classe: AGRESP - AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL -  
501182*

*Processo: 200300220833 UF: SP Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA  
Data da decisão: 17/06/2003 Documento: STJ000501438 - DJ  
DATA:08/09/2003 PÁGINA:236. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO  
REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO.  
ENERGIA ELÉTRICA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. VIOLAÇÃO AO  
ARTIGO 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-  
PROBATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DA SÚMULA 07/STJ.  
PRECEDENTES DO STJ.*

*I - Não há violação ao artigo 535 do CPC, quando o Tribunal a quo enfrenta a questão em debate satisfatoriamente, não se vislumbrando a ocorrência de contradição, obscuridade ou omissão a ensejar a anulação do v. acórdão recorrido. Vale lembrar que o julgador, para fundamentar suas decisões, não está adstrito à utilização dos argumentos ou dispositivos legais trazidos pelas partes, visando à defesa da teoria que apresentaram, podendo, apenas, decidir a controvérsia observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução."*

Desse modo, em conformidade com o exposto será a matéria analisada neste voto.

O primeiro ponto a ser enfrentado é a questão da decadência/prescrição do direito de repetir indébito em prazo superior ao estabelecido no art. 168 do Código Tributário

*C* *d*

Nacional – CTN, contado da ocorrência do fato gerador, ou, como quer a recorrente, contado depois de extinto o prazo para a homologação do lançamento, no termos do § 4º do art. 150 do mesmo CTN.

Inicialmente convém desfazer a confusão inicial acerca do instituto jurídico aplicável – decadência ou prescrição.

Segundo o entendimento vastamente pontuado pela doutrina, é inegável que a decadência vincula-se ao exercício de um direito e a prescrição ao direito de ação.

Dessa ligeira conceituação já se pode afirmar que o instituto aplicável ao pedido formulado pela recorrente é a prescrição. O que está sendo exercido é o direito de agir no sentido de requerer a devolução de valores que julga recolhidos indevidamente.

Em se tratando do exercício do direito de verificar e, se for o caso, efetuar o lançamento de ofício de tributo devido e não recolhido estaríamos diante a decadência.

Portanto, considerar-se-á toda a defesa apresentada em relação ao instituto jurídico da prescrição.

Nessa questão, entendo, como a decisão recorrida, ser improcedente o pedido formulado no que diz respeito ao período de apuração compreendido entre outubro de 1990 e setembro de 1995.

Essa matéria encontra-se regida pelos arts. 165 e 168 do CTN. Rezam os referidos artigos:

*“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 § 4º do art. 162, nos seguintes casos:*

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

*(...)*

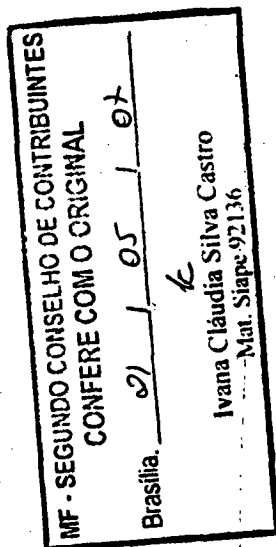
*Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:*

*I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário;*

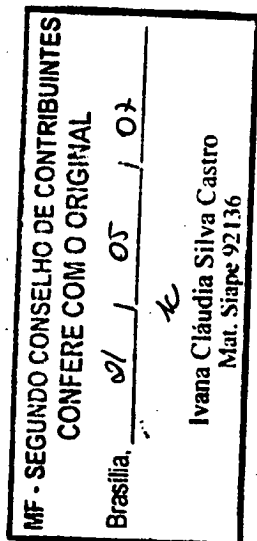
*(...)*”

O ponto nodal encontra-se centrado na contagem do prazo citado no art. 168. Melhor, está centrado na identificação de qual seja a data da extinção do crédito tributário.

Defende a recorrente a tese hoje prevalente no Superior Tribunal de Justiça. Entretanto, não é a tese esposada no âmbito administrativo.



A tese majoritária nos Conselhos de Contribuintes, relativa ao *dies a quo* do prazo para contagem da prescrição é o disposto nos §§ 1º e 4º do art. 150 do CTN, cujo teor é o que segue:



*"Art. 150. O lançamento por homologação que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.*

(...)

*§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."*

Por outro lado, o art. 156 do mesmo código estabelece as modalidades de extinção do crédito tributário.

Dentre elas identifica-se o inciso VII, o qual estabelece como forma de extinção o pagamento antecipado, na forma do § 1º, e a homologação do lançamento, na forma do § 4º, todos do citado art. 150.

Desse modo, consoante entendimento dominante da Administração Tributária e deste Segundo Conselho de Contribuintes, o pagamento antecipado realizado pelo contribuinte remete o início da contagem do prazo prescricional para a ocorrência do fato gerador.

No caso dos autos, os pagamentos realizados, relativos aos fatos geradores ocorridos entre outubro de 1990 e setembro de 1995, prescreveram a partir de outubro de 2000.

Os pedidos de ressarcimento presentes nos autos foram protocolados em 16/10/2000. Portanto, o direito da recorrente que porventura existisse não teria mais força executória para ser exigido, ou seja, a operação da prescrição desobrigou a Fazenda de promover qualquer ressarcimento.

Porém, quanto ao mérito, a matéria em foco é o pedido de ressarcimento e compensação de créditos do IPI relativamente aos insumos adquiridos e empregados em produtos industrializados não tributados, isentos ou de alíquota zero.

A discussão é eminentemente de direito, sendo, pois, matéria que independe de prova. Somente de se deduzir a melhor exegese da norma tributária.

O voto a seguir foi proferido em processo que cuidou de matéria idêntica e com algumas variáveis argumentativas da recorrente que não alteram o cerne da decisão, mas, unicamente, reafirma o precedente, bem como observa os pontos relevantes e imprescindíveis para solução da controvérsia.

A Constituição Federal dita as regras básicas para tributação do IPI, algumas das quais reproduzo abaixo, para melhor compreensão do tema:

*"Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:*

*(...)*

*IV - produtos industrializados*

*§ 3º - o imposto previsto no inciso IV:*

*I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;*

*II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montantes cobrados nas anteriores."*

O Código Tributário Nacional - CTN, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como Lei Complementar, dispõe no art. 49, *litteres*:

*"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."*

Por outro lado, a Lei nº 4.502/64, que reformulou todo o antigo imposto de consumo, determinando sua incidência sobre produtos industrializados foi a lei que dispôs a forma que o imposto deve ser calculado, como segue:

*"Art. 25. Para efeito do recolhimento, na forma do art. 27, será deduzido do valor resultante do cálculo.*

*I - o imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, adquiridos ou recebidos para emprego na industrialização e no acondicionamento de produtos tributados.*

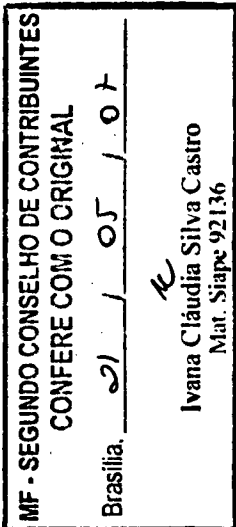
*Art. 27. A importância a recolher será:*

*(...)*

*§ 1º será excluído do crédito o imposto relativo às matérias primas, produtos intermediários e embalagens que forem objeto de revenda ou que forem empregados na industrialização ou no acondicionamento de produtos isentos e não tributados."*

Portanto, verifica-se que nem a regra nem a lei que a criou são novas, encontrando arrimo em normas recepcionadas pela Carta Magna.

O IPI, segundo diversos autores, não é um imposto sobre valor agregado. Trata-se de um imposto calculado sobre o valor do produto saído do estabelecimento. Do imposto assim calculado, poderá o contribuinte ou responsável, deduzir a parcela *efetivamente paga na operação anterior* que se refira àquele produto saído, ou seja, trata-se de imposto devido, do qual é deduzido o imposto já pago.



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília. 21 / 05 / 01 Ivana Cláudia Silva Castro Mat. Siape 92136.
---

Por conseguinte, trata-se de imposto pago pela aquisição de produto, cujo crédito tinha como pré-requisito para utilização, até a edição da Lei nº 9.779/99, haver efetuado a saída de produto final tributado.

Ora, questionar os princípios da não-cumulatividade e da seletividade constitui-se em retórica argumentativa.

O IPI é um imposto indireto, suportado pelo consumidor final. Incide sobre cada etapa de produção. Assim, por exemplo, a produção do aço, originário do minério de ferro, que não gera crédito, tem, na saída, o lançamento do IPI. Esse tipo de produto constitui-se em matéria-prima de um sem número de outros produtos, que podem ou não ser tributados. Ao compor outro produto também tributado, o industrial da etapa seguinte ao adquiri-lo poderá creditar-se do valor que pagou na aquisição. Entretanto, se o aço for adquirido por fabricante de produto não tributado, tributado à alíquota zero ou isento, sem direito à manutenção do crédito, não poderá utilizar o IPI pago como crédito na escrita fiscal. O consumidor final ao adquirir o produto, por exemplo, de alíquota zero, terá garantida a não tributação, especificamente, daquele produto que estará adquirindo por estar inserido nos parâmetros da essencialidade. Assim, o que goza do caráter de essencialidade não são os insumos que deram origem ao produto, mas somente o referido produto. Não há falar em não-cumulatividade. No exemplo, o IPI pago sobre o aço não tem, juridicamente, conexão com a tributação ou não do produto dele originado. A saída deste produto, tributada, é que criará o vínculo tributário pelo mecanismo de débito e crédito. O IPI pago sobre a matéria-prima de produto, que por qualquer motivo na fase seguinte da cadeia produtiva a saída não é tributada, passa a constituir custo deste produto. Não haverá vínculo tributário, em relação ao IPI, entre os insumos que entraram tributados e o produto que saiu sem tributo. São momentos de produção e produtos distintos. E o IPI incide sobre a saída do produto após cada fase de produção. Sendo imposto sobre imposto, até a edição da Lei nº 9.779/99, a norma vigente assim estabelecia a sistemática de débito e crédito desse imposto.

Em outro giro, no Direito Tributário, como qualquer outro ramo de direito público que crie obrigações para qualquer dos lados da relação jurídica, somente é possível falar em lei editada para o futuro.

Consoante o art. 105 do CTN, a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes. O art. 106 estabelece exceção para a lei **expressamente interpretativa**, possibilitando sua aplicação a ato ou fato pretérito.

No entanto, autores como Luciano Amaro<sup>1</sup> aclarou, com perspicácia, que a norma interpretativa somente poderá se aplicada a atos e fatos pretéritos **se o comando nesse sentido for expresso** ou nos casos em que possa também atuar a norma retroativa. Lembra que normas de aplicação retroativa dizem respeito às normas que reduzem penalidade. Não é cabível a aplicação retroativa de normas para aumentar ou reduzir tributo, aplicando-se sobre ato ou fato (negócio) jurídico perfeito, cuja regra matriz de incidência vigente já tenha se concretizado e produzido os efeitos da lei então vigente.

Diz mais, que se a norma não for expressa, considerá-la como interpretativa e aplicá-la a atos ou fatos passados é competência exclusiva do Judiciário, o que não é o caso dos presentes autos.

<sup>1</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 3ª ed. rev São Paulo: Saraiva. 1999. p.188 a 191.

Não pode o aplicador do direito, por exclusiva liberalidade, considerar a norma interpretativa e aplicável a situações pretéritas, principalmente para eximir-se do pagamento de tributo que a norma até então vigente impunha como devido.

Dessarte, restou prejudicada a análise da pretendida atualização monetária do indébito, de vez que deflui dos fundamentos do voto a inexistência do direito pleiteado.

Por todas as considerações acima, 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

*u*  
Ivana Cláudia Silva Castro  
Mat. Siapex 92136