



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10860.001282/97-29  
Recurso nº : 122.547  
Acórdão nº : 203-10.589

MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 12 / 03 / 07
Rubrics

*(Assinatura)*

Recorrente : OXITENO S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA  
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

**IPI. RESSARCIMENTO.** O direito ao crédito de imposto referente à aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, aplicados na industrialização de produtos isentos ou tributados à alíquota zero só é possível em relação aos insumos entrados no estabelecimento industrial a partir de 01/01/99.

**ESTORNO DE CRÉDITOS INDEVIDOS.**

Deve-se estornar os créditos provenientes de aquisições de embalagens, entradas no estabelecimento até 31/12/1998, utilizadas na industrialização de produtos sujeitos à alíquota zero.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**OXITENO S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Cesar Piantavigna, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Sala das Sessões, em 07 de dezembro de 2005.

*Antônio Bezerra Neto*  
Antônio Bezerra Neto  
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Emanuel Carlos Dantas de Assis e José Adão Vitorino de Moraes (Suplente).

Ausente, justificadamente, a Conselheira Sílvia de Brito Oliveira.

Eaal/inp

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10 / 03 / 06
<i>(Assinatura)</i>
VISTO



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo n° : 10860.001282/97-29

Recurso n° : 122.547

Acórdão n° : 203-10.589

Recorrente : OXITENO S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

### RELATÓRIO

Por bem descrever o fato adoto e transcrevo o relatório elaborado pela DRJ em Ribeirão Preto – SP:

*"Trata-se de exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), formalizada no auto de infração de fls. 186/190, lavrado em 08/05/1997, e demonstrativos de fls. 161/185, totalizando o crédito tributário de R\$ 131.526,56.*

*Conforme a descrição dos fatos (fls. 187/190) e o Termo de Verificação e de Constatação Fiscal (fls. 01/05), a autuada efetuou o recolhimento a menor do IPI, por ter deixado de estornar, no período de janeiro a setembro de 1994, créditos básicos referentes a material de embalagem empregado para acondicionamento de produtos tributados à alíquota de 0%, como preceitua o art. 100, inciso I, alínea "a", do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982 (RIPI/82). A autuante elaborou o Demonstrativo de Apuração da Glosa de Crédito do IPI – Material de Embalagem (fls.115/118), no qual consta o IPI que deixou de ser estornado e que foi glosado na presente autuação.*

*Também segundo a descrição dos fatos (fls. 167/169), e o Termo de Verificação e de Constatação Fiscal (fls. 01/05), ocorreu falta de lançamento do IPI no documentário fiscal da empresa, no período de janeiro a dezembro de 1994, motivado por erros de classificação fiscal e de aplicação das alíquotas do imposto, conforme a Tabela de Incidência do IPI – TIPI/88, aprovada pelo Decreto nº 97.410, de 23 de dezembro de 1988. A infração acima foi detectada a partir das notas fiscais de vendas dos produtos, relacionadas no Demonstrativo de Apuração e Consolidação da Base de Cálculo do IPI de fls. 153/160.*

*A autuada equivocou-se na classificação fiscal de preparações químicas antiespumantes denominadas FOAMASTER 860 P/4, FOAMASTER TRA, FOAMASTER X-230, NOPCO 8034, ULTRAMASTER 8034 e NOPCO DFT SJX-1 P/4, que não contêm 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou minerais betuminosos, como determina o texto da posição 2710, não podendo em hipótese alguma, serem classificados nesta posição. Tais produtos classificam-se no código 3823.90.9999, da TIPI/88, e são tributados pelo IPI à alíquota de 10%. A classificação fiscal utilizada pela autuada foi no código 2710.00.9999, à alíquota de 8%.*

*A contribuinte deu saída a preparações químicas lubrificantes para fibras têxteis, com propriedades antiestáticas, denominadas NOPCOTEX 668, NOPCOLUBE 100, NOPCOSTAT EF, ULTRAWAX AWF-B e NOPCOWAX AWF-*

2

AG

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho da Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10/03/06
VISTO



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10860.001282/97-29

Recurso nº : 122.547

Acórdão nº : 203-10.589

B, incorretamente classificadas na posição 3809.99.9900 da TIPI/88, com alíquota de 0%, quando o correto seria a posição 3403.91.0000, alíquota de 15%. Os lubrificantes para fibras têxteis estão literalmente excluídos da posição 3809, conforme as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), e encontram-se especificamente citados no texto da posição 3403.

Inconformada com a autuação, a contribuinte, por intermédio de seu representante legal, protocolizou impugnação de fls. 193/211, em 09/06/1997, aduzindo em sua defesa as seguintes razões:

1. O art. 100, inciso I, a, do Decreto nº 87.981, de 1982, que obriga o estorno de créditos relativos a material de embalagem empregado no acondicionamento de produtos tributados à alíquota 0%, está em conflito com a disciplina do IPI na Constituição Federal. O inciso II, § 3º, do art. 153 da Constituição estabelece que o IPI será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, sendo que, no tocante ao IPI, o legislador constituinte não adotou a restrição adotada no ICMS;

2. Não compete à lei ordinária, muito menos a regulamento, estabelecer restrições que o legislador constituinte não fez;

3. O art. 49, do Código Tributário Nacional, deixa claro que não se consideram os produtos isoladamente, mas sim o conjunto das operações, o que significa que, havendo recolhimento do IPI na entrada dos produtos, não se pode negar direito ao crédito sob a alegação de que a embalagem é utilizada em produto, cuja saída é tributada à alíquota zero. Faz referência a julgados e à doutrina para embasar seus argumentos;

4. O dispositivo do Regulamento invocado fere a Constituição e a lei complementar (CTN);

5. Em relação à classificação fiscal das preparações químicas lubrificantes com propriedades antiestáticas, o entendimento da autuante partiu da premissa equivocada de que os produtos em causa seriam estritamente preparações químicas lubrificantes, abstração feita de sua função primordial de agente antiestático, constante dos informativos técnicos a que se reporta a autuação;

6. A objeção da fiscalização de que tais produtos estariam literalmente excluídos da posição 3809, resulta do equívoco de qualificar essas preparações químicas a partir de seu componente acessório – o óleo mineral parafínico;

7. A literatura técnica define os agentes anti-estáticos como substâncias adicionadas aos têxteis e outros materiais para reduzir sua propensão de acumular cargas eletrostáticas. Os acabamentos anti-estáticos são definidos como agentes anti-estáticos em combinação com água, óleo mineral, acabamentos compostos, empregados pelos fabricantes durante a manufatura da fibra;

8. Acentua a doutrina especializada que é sempre recomendável combinar ação anti-estática com lubrificação;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
2º Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 10/03/06  
VISTO



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10860.001282/97-29

Recurso nº : 122.547

Acórdão nº : 203-10.589

9. Os produtos fabricados pela requerente não se tratam de preparações especificamente utilizadas para lubrificar ou amaciar fibras têxteis, mas para assegurar a antiestaticidade, que melhor se obtém pela combinação do agente com um lubrificante, qualificando-se como agentes de acabamento, corretamente enquadrados no código 3809. São agentes orgânicos de superfície, formulados para conferir antiestaticidade às fibras e que, por essa propriedade fundamental, qualificam-se como anti-estáticos, não-iônicos, como noticiam os informativos técnicos;

10. As preparações químicas produzidas, apenas por conterem igualmente propriedades amaciadoras não estariam classificados na condição exclusiva de lubrificantes;

11. As saídas dos produtos ULTRAWAX AWF-B e NOPCOSTAT EF sob o código TIPI 3403.91, a partir de 19/05/1994, em nada infirmam os enquadramentos anteriores, tratando-se de operações que passaram a contemplar o fornecimento de lubrificantes têxteis, exclusivamente.

Por fim, a impugnante requereu perícia, para embasar suas alegações, indicando o perito e os quesitos."

Em decisão de fls. 226 a 233, a DRJ em Ribeirão Preto - SP, por unanimidade de votos, indeferiu a solicitação da interessada, nos termos da ementa que se transcreve:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 1994

Ementa: ESTORNO DE CRÉDITOS INDEVIDOS.

Deve-se estornar os créditos provenientes de aquisições de embalagens, entradas no estabelecimento até 31/12/1998, utilizadas na industrialização de produtos sujeitos à alíquota zero.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1994

Ementa: CONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

É competência atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário, pela Constituição Federal, manifestar-se sobre a constitucionalidade das leis e atos normativos do Poder Público, cabendo à esfera administrativa zelar pelo seu cumprimento.

Assunto: Classificação de Mercadorias

Ano-calendário: 1994

Ementa: PREPARAÇÕES QUÍMICAS LUBRIFICANTES ANTIESTÁTICAS PARA FIBRAS TÊXTEIS.

JY

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10/10/1998
VISTO



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10860.001282/97-29

Recurso nº : 122.547

Acórdão nº : 203-10.589

*As preparações químicas lubrificantes antiestáticas para fibras têxteis, em razão dos textos de posição da TIPI/88 e das notas de posição da NESH, classificam-se na posição 3403, da TIPI/88, exceto quando contiverem 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, caso em que se classificam na posição 2710.*

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Ano-calendário: 1994*

*Ementa: MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.*

*Considera-se como não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*

*PEDIDO DE PERÍCIA.*

*Apesar de ser facultado ao sujeito passivo o direito de solicitar a realização de diligências ou perícias, compete à autoridade julgadora decidir sobre sua efetivação, podendo ser indeferidas as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.*

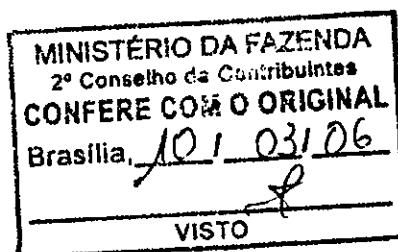
*Lançamento Procedente"*

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada, às fls. 251 a 263, interpôs recurso voluntário tempestivo a este Segundo Conselho de Contribuintes, onde refutou os argumentos apresentados pela DRJ, reafirmou os tópicos trazidos anteriormente na impugnação e apresentou também jurisprudência que confirmaria o seu entendimento.

Em resolução de nº 203-00.200, de fls. 285 a 299, os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, acordaram em declinar a competência ao Terceiro Conselho de Contribuintes, com base no Decreto nº 2.562/98, o qual diz que a competência para julgar matéria decorrente de lançamento de ofício fundamentado na classificação fiscal de mercadorias, relativo a IPI, pertence àquele Conselho.

Após julgar a matéria referente à sua competência, o Terceiro Conselho de Contribuintes, remeteu novamente os autos ao Segundo Conselho para que possa ser apreciada a questão do estorno do crédito de IPI, por ser matéria de competência deste.

*É o relatório.*





Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo n° : 10860.001282/97-29

Recurso n° : 122.547

Acórdão n° : 203-10.589

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO BEZERRA NETO

O recurso voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento.

O litígio envolvendo o auto de infração cinge-se a duas matérias:

a) falta de estorno de créditos de IPI relativos a materiais de embalagens utilizados no acondicionamento de produtos com alíquotas reduzidas a zero, sustentada pela Fiscalização, com base no art. 100, inciso I, alínea a, do RIPI/82, no período compreendido entre janeiro a setembro de 1994;

b) erro na classificação fiscal de preparações químicas lubrificantes, resultando em recolhimento a menor do IPI no período de janeiro a dezembro de 1994.

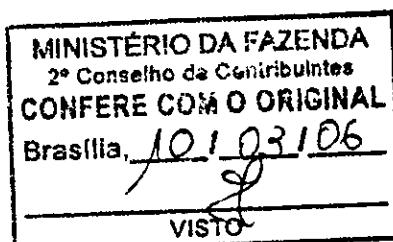
O que será discutido no presente Voto cinge-se à controvérsia relativa ao item "a", posto que o item "b" foi julgado pelo Terceiro Conselho de Contribuintes, ao qual se declinara competência, cujo resultado foi negar provimento quanto àquela matéria conforme Acórdão nº 303-32.010 constante às fls. 294/299.

#### INSUMOS UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO

Cabe agora analisar o direito a possíveis créditos decorrentes da aquisição de insumos (material de embalagem) tributados utilizados na fabricação de produtos tributados à alíquota zero.

Não procede a argüição da interessada no sentido de que às empresas industriais, à época dos fatos geradores, era permitido o aproveitamento dos créditos do IPI oriundos da aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos não tributados, em razão do princípio da não-cumulatividade.

A princípio, esclareça-se que o princípio constitucional da não-cumulatividade não é amplo e irrestrito. Aliás, não há um só direito, por mais fundamental, que seja absoluto, sendo perfeitamente possível sua limitação e regulamentação por leis infraconstitucionais. Ademais, a supremacia da Constituição não se confunde com qualquer pretensão de completude da ordem jurídica. Seria um absurdo tal pretensão, pois não se pode imaginar que a norma constitucional seja suficiente à determinação de todo um sistema jurídico positivo.





Processo nº : 10860.001282/97-29

Recurso nº : 122.547

Acórdão nº : 203-10.589

**Insumos aplicados em produtos tributados à alíquota zero - Necessidade do estorno**

Outrossim, não se pode olvidar que a legislação, à época dos fatos geradores, expressa e literalmente vedava a utilização dos créditos na hipótese em questão, comandando a anulação do crédito mediante estorno na escrita fiscal, conforme dispositivos que abaixo se transcrevem.

Nessa esteira, o que pretende a contribuinte é, a partir de um princípio programático fazer letra morta toda uma legislação que expressamente vinculava uma vedação à utilização dos créditos na hipótese em questão, comandando a anulação do crédito mediante estorno na escrita fiscal, conforme dispositivo que abaixo se transcreve:

**RIP/98**

"(...)

*Art. 174. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8º, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 12):*

*I - relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, que tenham sido:*

*a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos isentos, não-tributados ou que tenham suas alíquotas reduzidas a zero, respeitadas as ressalvas admitidas;*

*(...)” (g.n.)*

Prevalece o princípio com toda sua carga de indeterminação ou a regra geral e concreta, expressando uma vinculação literal?

Nesse ponto, por imperativo metodológico devemos trazer o escólio do Jusfilósofo Robert Alexy em sua obra clássica “Teoria da Argumentação Jurídica” (Ed. Landy, 2ª Edição, p.234), onde o mestre alemão procurou dar sua contribuição na indicação de critérios para a resolução de conflitos entre formas de argumentos heterogêneos quando de um discurso jurídico. Maturado e oportuno é então o seu ensinamento da “regra da carga de prova”:

*“O que se indica são regras e formas cujo cumprimento ou utilização faz com que aumente a probabilidade de que numa discussão se chegue a uma conclusão correta, isto é, racional. (...) Para assegurar a vinculação desta discussão ao direito vigente, deve-se exigir que os argumentos que expressam uma vinculação tenham prima facie um maior peso. Se um proponente (P) apela, na proposta de solução, ao teor literal ou à vontade do legislador histórico, e o oponente (O), ao*

Av

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10/03/06
VISTO



Processo nº : 10860.001282/97-29

Recurso nº : 122.547

Acórdão nº : 203-10.589

*contrário estabelece um fim racional na sua proposta de solução divergente, então os argumentos de P devem prevalecer, a não ser que O possa apresentar não só boas razões em favor de suas afirmações, mas também boas razões demonstrando que seus argumentos são mais fortes que os de P. Na dúvida, as razões de P tem preferência" (regra da carga da prova);*

## COMO DEVEM SER INTERPRETADAS AS EXCEÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE?

A recorrente aduz em sua defesa que a Constituição Federal criou restrições ao sobredito princípio apenas para o ICMS, onde não acarretaria créditos nas aquisições desoneradas, bem assim ocorreria anulação dos créditos oriundos de insumos tributados aplicados em saídas desoneradas.

A primeira pergunta que se coloca para refutar a assertiva é responder a seguinte questão: o que significa a expressão "Não-cumulatividade". Para responder essa questão temos que ter em mente primeiro que nenhum conceito é totalmente fechado, conforme muito bem nos ensinou o professor Noel Struchiner em sua obra *Direito e Linguagem*<sup>1</sup>. Assim, com o conceito de não-cumulatividade não poderia ser diferente. A

<sup>1</sup>: "A discussão sobre a natureza e formação dos conceitos que surgiu nos anos 70, influenciada pela leitura do segundo Wittgenstein, mais especificamente em função da passagem 66 das *Investigações Filosóficas*, começou com a antropóloga e psicóloga Eleanor Rosch. As investigações que giravam em torno dessa abordagem da natureza dos conceitos ficou conhecida como tradição roschiana. Rosch pretendia superar a visão clássica que prevaleceu na filosofia e na lógica desde Aristóteles, e na linguística e psicologia desde que a questão sobre a natureza dos conceitos passou a ser estudadas nessa disciplinas. De acordo com a visão clássica, para que algo possa pertencer a uma categoria é necessário que se encontre dentro da definição rígida (fornecida pelo conceito) que delimita a categoria. O conceito, identificado com um conjunto de propriedades necessárias e suficientes, faz com que as categorias funcionem de uma maneira "tudo-ou-nada": ou uma coisa é membro da categoria ou não. Os conceitos na visão clássica são, assim, dotados de duas características: a "definibilidade" e a "precisão". A definibilidade é a capacidade de um conceito ser definido por um conjunto de propriedades necessárias e suficientes. Assim, é a definibilidade que deixa o conceito rígido, com limites claros. A precisão, portanto, surge como consequência da definibilidade. Por precisão entende-se que ou um conceito se aplica para caracterizar um coisa como membro da categoria, ou o conceito não se aplica e a coisa em questão não faz parte da categoria. Não existem casos que ficam no meio-termo, casos fronteiriços que ficam na região de penumbra da categoria. A



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10860.001282/97-29

Recurso nº : 122.547

Acórdão nº : 203-10.589

Carta Magna no seu artigo 155, § 2º, I inicia essa delimitação do conceito ao tentar mostrar como ele deveria ser operacionalizado: “*compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores*”.

Vê-se que alguns parâmetros foi prontamente colocado pela Carta Magna dos quais não se pode olvidar:

**Envolve mecanismo de compensação, ou seja, débitos vinculados a créditos.**

É comum se raciocinar que o princípio da não-cumulatividade está focado sempre no aproveitamento de créditos. Atente-se que a Constituição não se referiu unicamente ao aproveitamento dos créditos, mas associou-se créditos a débitos. Por que? Ora, porque o que a Carta Magna pretende é que não haja cumulação de impostos (débitos) cobrados nas etapas anteriores. Isso é o que importa. Ela não está preocupada se o imposto é monofásico ou plurifásico, ou que os créditos sempre devem existir ou serem sempre aproveitados. Mas, sim, em sendo plurifásico o ICMS, que não se cobre imposto novamente sobre base de cálculo já gravada em fase anterior. Esse é o verdadeiro foco. Assim, discordo totalmente de quem a simplifica a regra-matriz de aproveitamento de créditos, dotando-lhe de uma autonomia tal que desconsidera a vinculação feita pela Constituição atrelando o aproveitamento dos créditos aos respectivos débitos ocorridos em cada operação. Nada mais equivocado. A regra é mais complexa. A realidade aqui é mais complexa.

---

*distinção entre casos paradigmáticos e casos não paradigmáticos (casos periféricos) não procede: todas as coisas abrangidas pela definição rigorosa estipulada pelo conceito são igualmente membros da categoria.*

*A grande contribuição de Rosch, inspirada na leitura do segundo Wittgenstein, foi mostrar que a maioria de nossos conceitos e categorias não funciona como queriam os que adotavam a visão clássica. Rosch desenvolveu uma série de experiências para mostra que os conceitos não são estáticos, definidos por um conjunto de propriedades necessárias e suficientes. De acordo com ela, os conceitos não são fixos e fechados, mas formam categorias cujos membros apresentam semelhanças de família, funcionam com a visão do protótipo ou probabilística e não com a visão clássica. A visão do protótipo se contrapõe à visão clássica na medida em que não aceita que todos os conceitos são dotados de definibilidade e precisão, onde qualquer tentativa de formular definições rígidas não passa de uma utopia.*

Ay

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho da Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10/03/06
VISTO



Processo n° : 10860.001282/97-29

Recurso n° : 122.547

Acórdão n° : 203-10.589

Na verdade, não foi à toa que a Carta Magna se utilizou da expressão “em cada operação”. O princípio da não-cumulatividade do ICMS é um enunciado constitucional expresso, no sentido de que é dado ao sujeito passivo desse imposto o direito de abater em cada operação os valores apurados nas operações anteriores. Ora, se não tem o débito vinculado ao respectivo crédito, não há o que se abater. Não houve cumulação de impostos!

As restrições constitucionais previstas no artigo 155, § 2º, II, não passam de um complemento da definição de “Não-cumulatividade”

*“Artigo 155, § 2º, II, “II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação.”*

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;(..)”

Data vénia, penso que o inciso II que trata de exceções à não-cumulatividade para o ICMS deve ser entendido apenas como mais uma tentativa de explicitação do conceito de não-cumulatividade, apenas no intuito de se evitar a guerra fiscal entre os estados que porventura interpretassem o conceito de forma diferenciada. Sendo, assim, por não acrescentar nenhum novo conteúdo que já não estivesse implícito no conceito de não-cumulatividade não se pode dar guarida ao argumento da recorrente.

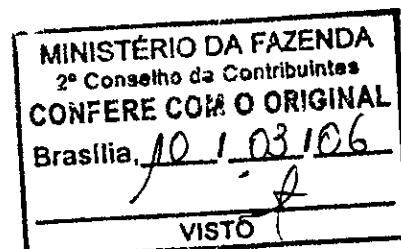
Se não admitirmos isso teríamos que dizer então que a regra constante no inciso anterior artigo 155, § 2º, I seria despicienda e todo o conceito de não-cumulatividade estaria sendo dado apenas pelo Inciso II, da seguinte forma: ‘se houver crédito na operação anterior ele deve ser sempre utilizado na operação seguinte, excetuado aquelas duas situações’. Nada mais equivocado.

#### Interpretação do art. 49 do CTN

*Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispendo 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.*

Convém também ressaltar que a falta de uma interpretação do art. 49 do CTN em sintonia com os precisos termos em que foi vazado o art. 153, § 3º, II da Carta Magna: “(...) compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado





Processo nº : 10860.001282/97-29

Recurso nº : 122.547

Acórdão nº : 203-10.589

nas anteriores.", pode ter levado a uma compreensão equivocada do conceito de não-cumulatividade expresso na Constituição.

Essa interpretação focada unicamente nos termos do art. 49 do CTN confunde a forma de operacionalização com o conceito propriamente de não-cumulatividade, extrapolando, assim, a mera constatação empírica da forma como o legislador Complementar (CTN) e ordinário levaram a cabo a dificuldade em por em prática o princípio da não-cumulatividade. De fato o CTN diante da dificuldade de operacionalizar o sobredito princípio se aplicado a cada produto, um a um, desvincula as sucessivas operações tributadas dos produtos industrializados, considerados individualmente para que a diferença, fosse calculada entre o imposto constante das notas fiscais de entrada dos insumos tributados e o constante das notas fiscais de saídas também de produtos tributados, ainda que os insumos entrados não tenham vinculação com os saídos no referido período. O que se vê, em tese, é que o espírito da Constituição estaria atendido nessa sistemática de apuração, vez que ela na verdade favorece aos contribuintes, em face da sobredita desvinculação, mas também não impede que a legislação infraconstitucional estabeleça certos limites a esse aproveitamento, desconsiderando, por exemplo, em respeito a Constituição, que os insumos tributados, mas aplicados em produtos tributados à alíquota zero, por exemplo, não sejam considerados.

O propósito dessa desvinculação perpetrada pelo CTN, ressalte-se, foi meramente facilitar a operacionalidade do sistema, o que não se pode é dar ensejo a uma interpretação extensiva que vise mudar ainda mais a "regra do jogo". Quis a norma positiva assegurar o direito ao crédito apenas, quando, na saída, houver tributação, pois o pressuposto da cumulatividade é ter mais de uma incidência na cadeia produtiva do produto final tributado. Ora, se a nota determinante da sistemática de não-cumulação é o produto final e se este está fora do campo de incidência do imposto, ou mesmo tributado à alíquota zero, então nada mais razoável que os seus "acessórios", possível tributação dos insumos, não participem da sobredita sistemática de não-cumulação. Nada de novo. É o famoso raciocínio tópico: o acessório segue o principal.

#### Diferenças entre Isenção – Alíquota zero

Equivoca-se também a recorrente quando alega que juridicamente não haveria qualquer distinção entre as saídas isentas em relação as de alíquota zero para efeito de concessão do crédito de IPI necessário para evitar a cumulatividade do imposto.

De fato, se o caso concreto tivesse alguma ligação com aquisição de insumos isentos ou tributados alíquota zero para efeito de concessão de crédito tributário e partíssemos do pressuposto – que eu não concordo - de que as aquisições isentas dariam direito ao crédito, então nesse caso específico teria razão aqueles que se utilizam desse tipo



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10860.001282/97-29

Recurso nº : 122.547

Acórdão nº : 203-10.589

de distinção, partindo daquela premissa, como argumento para validar o sobredito ressarcimento. Isso porque o estabelecimento da alíquota zero e a demarcação como produtos NT, na prática, suprimiram, respectivamente, o critério quantitativo e o critério material do consequente da regra-matriz de incidência, sendo então, inescapável a conclusão de que o fenômeno da alíquota zero constituir-se-ia numa das possíveis modalidades de isenção, no dizer do professor Paulo de Barros Carvalho.

Acontece que esse não é o caso em questão. Não se pode perder de vista que a lide cinge-se a créditos oriundos de insumos tributados e aplicados em produtos tributados à alíquota zero, o argumento citado do professor Paulo de Barros Carvalho aplicar-se-ia à situação de aquisição de insumos desonerados, seja pela isenção, seja pela tributação à alíquota zero, empregados em produtos finais tributados. Nesse passo, a partir de Decisão por demais conhecida do STF que, em controle difuso de constitucionalidade, concedeu o “crédito ficto” para os casos que envolvem aquisições isentas, o eminentíssimo professor tenta estender sua lógica para também abranger as aquisições tributadas à alíquota zero.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 07 de dezembro de 2005

*Antônio Bezerra Neto*  
ANTONIO BEZERRA NETO

