



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

Processo nº : 11020.002690/99-97  
Recurso nº : 127.279  
Acórdão nº : 203-10.761

MF-Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 14/03/07  
Rubrica

Recorrente : GERMANI ALIMENTOS LTDA.  
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

**IPI. CRÉDITOS BÁSICOS. RESSARCIMENTO. NT.** O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779/99 do saldo credor do IPI decorrente de aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagens aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, não alcança os insumos empregados em mercadorias não tributadas (N/T) pelo imposto.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **GERMANI ALIMENTOS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora), Cesar Piantavigna, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva. Designado o Conselheiro Antonio Bezerra Neto para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 21 de fevereiro de 2006.

  
Antonio Bezerra Neto  
Presidente e Relator-Designado

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

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Emanuel Carlos Dantas de Assis e Mônica Monteiro Garcia de Los Rios (Suplente).

Ausente, justificadamente, a Conselheira Sílvia de Brito Oliveira.

Eaal/mdc

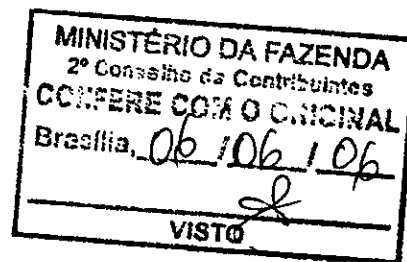


Processo nº : 11020.002690/99-97

Recurso nº : 127.279

Acórdão nº : 203-10.761

Recorrente : GERMANI ALIMENTOS LTDA.



## RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento/compensação de IPI, referente ao 2º trimestre de 1999.

Por bem relatar os fatos, transcrevo o relatório elaborado pela autoridade de primeira instância:

*O contribuinte acima qualificado efetuou, em 15 de outubro de 1999, conforme documento à folha 01, pedido de ressarcimento de crédito de IPI no valor de R\$ 718,26, decorrente de apuração de saldo credor no terceiro trimestre de 1999, nos termos do artigo 11 da Lei n. 9.779, de 19 de janeiro de 1999, disciplinado pela Instrução Normativa – IN/SRF n. 33, de 04 de março de 1999. No mesmo processo, à folha 37, foi efetuado pedido de compensação do valor pleiteado com débitos de PIS/PASEP.*

2. *A DRF de Caxias do Sul-RS, em 30 de junho de 2000, indeferiu o pedido de ressarcimento (fl. 53). Conseqüentemente, também foi indeferido o pedido de compensação dos respectivos créditos (fl. 54). A notificação do indeferimento de ambos os pedidos foi efetuada em 16/01/2001 (fl. 59), com ciência ao contribuinte em 21 de janeiro de 2001, conforme documento à folha 60. O indeferimento dos pedidos foi efetuado com fundamento nas conclusões de procedimento fiscal (fls. 51 a 52) – determinado pelo MPF 10106002000 00252 9 (fl. 40):*

a) *o artigo 11 da Lei n. 9.779, de 1999, autoriza o ressarcimento do saldo credor do IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero por cento, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos – não alcançando os produtos não tributados - NT;*

b) *o § 3º, do art. 2º da IN SRF n. 33, de 1999, determina o estorno dos créditos originários da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, quando destinados à fabricação de produtos não tributados – NT;*

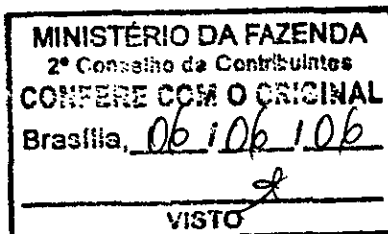
c) *tendo sido verificado, durante o procedimento, que o contribuinte industrializa apenas produtos com a classificação fiscal 1101.00.10 que, de acordo com o Decreto n. 2.092, de 10 de dezembro de 1996 (TIPI/96), são “não tributáveis”- NT, concluiu-se pelo não cabimento da utilização dos requeridos créditos, restando, também, improcedente o pedido de compensação.*

3. *Inconformado com a negativa, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (por ele denominada de Impugnação), às folhas 63 a 67,*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 11020.002690/99-97  
Recurso n° : 127.279  
Acórdão n° : 203-10.761



*pedindo a revisão e reforma do indeferimento dos pedidos de ressarcimento e compensação.*

3.1 *Quanto aos fatos, alega o contribuinte que os produtos de sua fabricação são isentos e têm classificação fiscal 19.02.19.00 (outras massas alimentícias), apresentando cópia de uma nota fiscal (fl. 69), onde consta saída de produtos descritos como macarrão, parafuso e talharim.*

3.2 *Quanto ao direito aplicável aos fatos, é alegado que, pelo princípio da não-cumulatividade, constante do inciso II do parágrafo 3º, do artigo 153 da Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988, e pelo disposto no art. 11 da Lei 9.779, de 1999, é devido o crédito do IPI em relação aos insumos tributados empregados em produtos finais isentos, tributados à alíquota zero e NÃO TRIBUTADOS.*

Por meio do Acórdão DRJ/POA n° 3.491, de 16 de março de 2004, os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a manifestação de inconformidade, e mantiveram o despacho decisório da DRF-Caxias do Sul, que indeferiu o pleito de ressarcimento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/07/1999 a 30/09/1999*

*Ementa: RESSARCIMENTO DE IPI: não cabe ressarcimento de créditos básicos de IPI sobre insumos empregados na fabricação de produtos NÃO TRIBUTADOS – NT.*

*Solicitação Indeferida.*

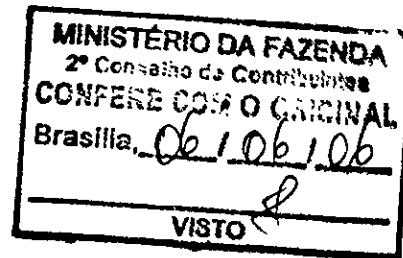
Inconformada com a decisão prolatada, a interessada apresenta recurso onde repisa os argumentos apresentados em sua impugnação.

É o relatório.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11020.002690/99-97  
Recurso nº : 127.279  
Acórdão nº : 203-10.761



VOTO VECIDO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal merecendo a sua admissibilidade.

Consta do voto ora guerreado o que a seguir transcrevo:

4.1.1 *No âmbito do procedimento de ação fiscal, o contribuinte foi intimado a informar os produtos de sua fabricação. Em resposta, informou que eram produzidos produtos de classificação fiscal 11.01.00.10, farinhas - NT. A fiscalização, confirmando a informação recebida, juntou ao processo (fls. 49 a 54) notas fiscais de saída de produtos descrito como "farinha", "farinheta" ou "farelo".*

4.1.2 *O contribuinte, em sua manifestação de inconformidade, afirmou que o objeto da atividade da empresa está centrado basicamente na industrialização de massas e biscoitos, sendo a venda de farinha um percentual muito pequeno. Além de fazer uma afirmação contrária àquela efetuada durante o procedimento de fiscalização, não fez prova suficiente dela. Apenas foi apresentada uma única nota fiscal de saída de produto classificado como massa, o que não comprova o montante de produtos isentos (ou tributados à alíquota zero) em relação aos produtos NT saídos do estabelecimento, nem a relação percentual entre os respectivos créditos.*

4.1.3 *Não tendo sido provado o fato alegado pelo contribuinte, considera-se que os créditos a serem estornados referem-se a insumos empregados em produtos não tributados - NT, conforme levantado no procedimento de fiscalização.*

Passo à análise dos fatos, considerando que os créditos estornados se referem a insumos empregados em produtos não tributados, conforme levantado pela fiscalização.

Com o advento do art. 11 da Lei nº 9.779/99, dúvidas têm surgido na sua interpretação e aplicação, eis que a Instrução Normativa SRF nº 33/99 não teria permitido o direito de crédito de IPI referente a insumos que venham a ser utilizados na industrialização de produtos não tributados (NT).

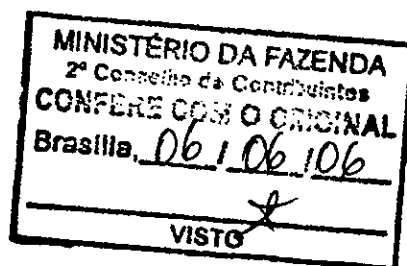
O artigo 11 da Lei nº 9.779/99, está assim redigido:

*"Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos,*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 11020.002690/99-97  
Recurso n° : 127.279  
Acórdão n° : 203-10.761



*poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal."*

Portanto, segundo a legislação do IPI, produto tributado significa que a matéria-prima e insumos adquiridos para a sua elaboração, tributados pelo IPI, não serão lançados como custo e sim, darão direito a crédito, pois desde 1° de janeiro de 1999 o crédito do IPI passou a ser admitido (indistintamente) nas entradas de insumos empregados na industrialização de produtos isentos ou tributados à alíquota zero ou, ainda, imunes, nos termos do art. 11 da Lei n° 9.779/99 e da Instrução Normativa SRF n° 33/99.

No caso, trata-se de produto não tributado - NT. O cerne da questão é portanto, definir se a regra se aplica também aos produtos não tributados, como é o caso dos autos.

Penso que sim. Em sendo a matéria-prima tributada e o produto acabado não, seja pela forma que for: isenção, imunidade ou simplesmente NT, há de se admitir o crédito proveniente de matéria-prima ou insumo tributado.

Muito embora a IN n° 33/99, de 4 de março de 1999, em seu art. 2°, § 3°, informe que: § 3° - *Deverão ser estornados os créditos originários de aquisição de MP, PI e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT), por outro lado cabe ressaltar que o art. 4° desse mesmo diploma legal instrui que:*

#### ***DO DIREITO AO APROVEITAMENTO DO SALDO CREDOR DO IPI***

*Art. 4° - O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no o artigo 11 da Lei n° 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1° de janeiro de 1999.*

A bem da verdade, embora estejamos falando de conceitos distintos; isenção, imunidade, e não incidência, todos trazem como resultado final, na não tributação do produto. Assim, da mesma forma que a Instrução Normativa n° 33/99 entendeu, adequadamente, que os produtos imunes também fazem parte da Lei, também os produtos assim chamados de NT, ou seja, não tributados, o fazem.

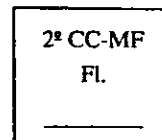
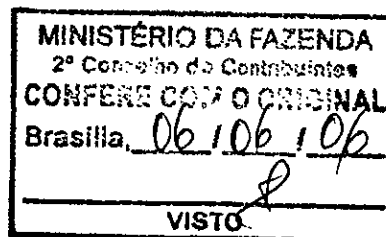
O imposto sobre produtos industrializados (IPI) incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros. Suas disposições estão regulamentadas pelo Decreto n° 4.544 de 2002 (RIPI/2002). O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a anotação "NT" (não-tributado).

Doutrinariamente, os mais antigos, dentre outros, Rubens Gomes de Souza e Amilcar de Araujo Falcão Aliomar Baleeiro, tem feito empenho em afirmar que a *isenção é a dispensa legal do pagamento do tributo*. Para estes, em se tratando de isenção tributária, ocorre o fato imponível "fato gerador", e, nestes termos, nasce a obrigação tributária; apenas, o



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11020.002690/99-97  
Recurso nº : 127.279  
Acórdão nº : 203-10.761



pagamento do tributo é dispensado pela lei. Na verdade, a regra de isenção incide para que a de tributação não possa incidir.

Em se tratando de *imunidade*, há uma limitação constitucional ao poder de tributar. Já, a chamada *não incidência*, deriva da falta de lei ou da impossibilidade jurídica de se tributar certos fatos em face de a regra-matriz constitucional de tributos a eles não se ajustar. Produto não tributado é na verdade uma não incidência ou até mesmo, sob a ótica do legislador do IPI, uma imunidade. Isto porque, todas levam a um mesmo resultado final, qual seja, a não tributação do produto.

Positivamente, soa absurdo que a lei dê o direito ao saldo credor quando se tratar de produto isento e não aos outros casos, em que a não tributação independe de ato legal, como se dá na imunidade e na não incidência. Alias, admitir-se que a não tributação impede o crédito relativo às operações anteriores faz com que a essa não tributação (NT), em vez de ensejar a redução da carga tributária, enseje efeito contrário, ou seja, agrave essa carga. A não tributação do produto passaria a ser uma fórmula para aumentar a arrecadação, o que não é razoável se pensar dessa forma. Por isto mesmo me parece que as normas da própria Constituição, tanto a que veda o crédito na operação que se segue a uma operação isenta, e que obriga a anulação do crédito relativo a operações anteriores, devem ser interpretadas em harmonia com o princípio da não-cumulatividade.

Essa forma de pensar, e em respeito ao princípio da não-cumulatividade permite-me vislumbrar a necessidade de se interpretar as disposições constitucionais relativas ao IPI de maneira mais abrangente, não da forma limitada, restrita simplesmente às disposições do texto da lei, mas dando-se a imprescindível relevância a uma interpretação conceitual mais flexível e, sem dúvida, mais coerente com os demais princípios constitucionais tributários que regem o IPI.

Enfim, diante de todo o acima exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

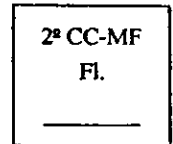
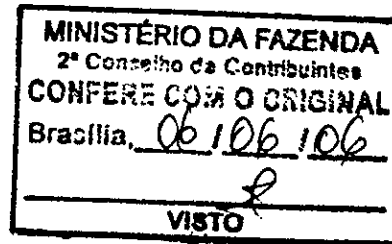
Sala das Sessões, em 21 de fevereiro de 2006.

  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 11020.002690/99-97  
Recurso n° : 127.279  
Acórdão n° : 203-10.761



VOTO DO CONSELHEIRO ANTONIO BEZERRA NETO  
RELATOR-DESIGNADO

INSUMOS UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS

Não procede a argüição da interessada no sentido de que às empresas industriais era permitido o aproveitamento dos créditos do IPI oriundos da aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos não tributados.

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.

A primeira disposição infraconstitucional sobre o saldo credor aparece no art. 49 do CTN, que se encontra vazado nos seguintes termos:

*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.*

*Parágrafo único. O saldo, verificado em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.*

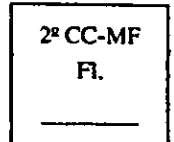
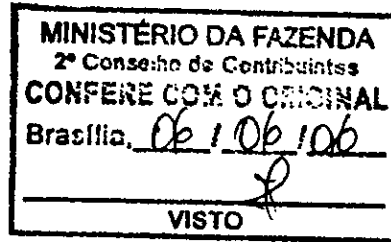
Três constatações imediatas surgem da análise deste dispositivo. A primeira é que pelo ... "dispondo a lei"... que consta da cabeça do artigo, se pode concluir que o princípio da não-cumulatividade tem como destinatário certo o legislador ordinário e não o aplicador da lei. A segunda é que créditos de IPI devem ser utilizados apenas para abatimento dos débitos do mesmo imposto. E a terceira constatação é que o legislador não se referiu ao ressarcimento do saldo credor, determinando apenas e tão-somente a transferência deste saldo para os períodos seguintes. E a última, mas não menos importante, inferência que se faz dessas últimas duas constatações, como veremos com mais vagar adiante, é que o art. 11 da Lei nº 9.779/99, apenas ampliou as hipóteses de utilização e de compensação dos créditos decorrentes de créditos incentivados previstos na legislação tributária em casos tais que a legislação anterior não permitia, nada tendo a ver com o princípio da não-cumulatividade.

**Insumos aplicados em produtos NT - Necessidade do estorno**

Cabe salientar um dado extremamente importante, não citado pela recorrente: a legislação 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.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo n° : 11020.002690/99-97  
Recurso n° : 127.279  
Acórdão n° : 203-10.761

Nessa esteira, o que pretende a contribuinte é, a partir de um princípio programático fazer letra morta toda uma legislação, e não tão-somente uma Instrução Normativa como consta do Voto vencido, 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:

### RIPI/98

"(...)

*Art. 174. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei n° 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-Lei n° 34, de 1966, art. 2º, alteração 8º, e Lei n° 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 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);*

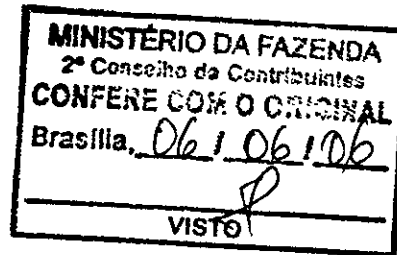
COMO DEVEM SER INTERPRETADAS AS EXCEÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE?

Costuma-se alegar em favor dos insumos aplicados em produtos NT que a Constituição Federal criou restrições ao sobredito princípio apenas para o ICMS, onde não



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11020.002690/99-97  
Recurso nº : 127.279  
Acórdão nº : 203-10.761



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 que se coloca 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 seu livro *Direito e Linguagem*<sup>1</sup>. Assim, com o conceito de não-cumulatividade não poderia ser diferente. A Carta Magna no seu artigo 155, § 2º, I inicia essa delimitação do conceito ao tentar mostra o “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:

---

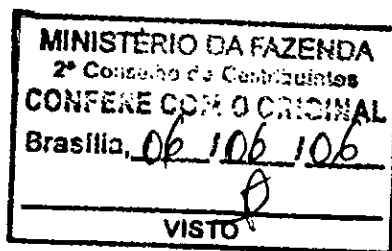
<sup>1</sup>: “A discussão sobre a natureza e formação dos conceitos que surgiu nos anos 70, influenciada pela leitura do segundo Wittgenstein, mais especificamente em função da passagem 66 das *Investigações Filosóficas*, começou com a antropóloga e psicóloga Eleanor Rosch. As investigações que giravam 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 na faz parte da categoria. Não existem casos que ficam no meio-termo, casos fronteira que ficam na região de penumbra da categoria. A 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.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11020.002690/99-97  
Recurso nº : 127.279  
Acórdão nº : 203-10.761



**a) 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, 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.

Na verdade, não foi à toa que a Carta Magna se utilizou da expressão "em cada operação". O princípio da não-cumulatividade é um enunciado constitucional expreso, 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:(..)"*

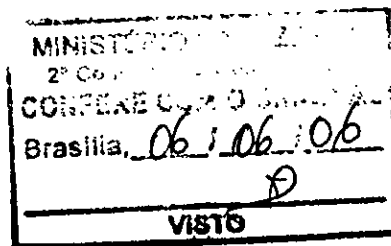
Data vênia, penso que o inciso II que trata de exceções à não-cumulatividade para o ICMS deve ser entendido apenas como mais uma tentativa de explicitação do conceito de não-cumulatividade, apenas no intuito de se evitar a guerra fiscal entre os estados que porventura interpretassem o conceito de forma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

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.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11020.002690/99-97  
Recurso nº : 127.279  
Acórdão nº : 203-10.761



### Interpretação do art. 49 do CTN

*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.*

*Parágrafo único. O saldo, verificado em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.*

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: “(...) compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado 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 à Constituição, que os insumos tributados mas aplicados em produtos NT não sejam considerados.

O que essa desvinculação perpetrada pelo CTN que veio, ressalte-se, no intuito de facilitar a operacionalidade do sistema, não pode dar ensejo é a uma interpretação que vise mudar ainda mais a “regra do jogo”, fazendo com que participe desse confronto de débitos e créditos, os créditos relativos a insumos aplicados em produtos que estão fora do campo de incidência do IPI (produtos não tributados). 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, então nada mais razoável que os seus “acessórios”, possível tributação dos insumos, não participem da sobredita sistemática de não-cumulação. É o famoso raciocínio tópico: o acessório segue o principal.

### Art. 11 da Lei nº 9.779/99

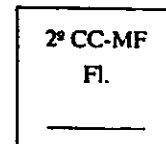
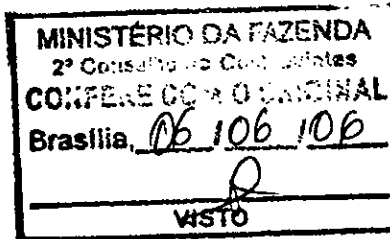
Nesse contexto, qual o impacto do art. 11 da Lei nº 9.779/99, abaixo transcrito, em relação ao princípio da não-cumulatividade?

*Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11020.002690/99-97  
Recurso nº : 127.279  
Acórdão nº : 203-10.761



*com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal - SRF, do Ministério da Fazenda."*

Na verdade, esse novo regramento, longe de dar maior concretude ao princípio da não-cumulatividade, apenas inovou na ampliação das hipóteses de utilização e de compensação dos créditos decorrentes de créditos incentivados previstos na legislação tributária em casos tais que a legislação anterior não permitia, perdendo o sentido a distinção anteriormente existente entre créditos básicos e créditos incentivados, uma vez que foi concedida autorização para se utilizar de quaisquer desses créditos quando provenientes da aquisição tributada de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem e aplicados na industrialização apenas, sublinhe-se: de produtos tributados, isentos ou tributados à alíquota zero.

Nesse passo, é fundamental observar que o direito estabelecido no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, está restrito aos produtos tributados, não alcançando, portanto, os produtos classificados como "NT" (não tributados), como é o caso dos autos. Isto porque o conceito de produção, à luz da legislação do IPI, abrange apenas os produtos tributados, ainda que isentos ou tributados à alíquota zero. Os produtos não tributados (NT), por se situarem fora do campo de incidência do imposto, não se inserem naquele conceito, não sendo considerados, para os efeitos do IPI, como produtos industrializados.

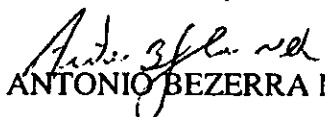
Ressalte-se mais uma vez: os produtos classificados na TIPI como "NT" não estão incluídos no campo de incidência do IPI. Logo, quem fabrica tais produtos, não é considerado, à luz da legislação de regência desse imposto, como estabelecimento industrial.

Por outro lado, observa-se que créditos escriturais de IPI devem ser lançados no livro fiscal de registro e apuração do IPI (RAIPI) para fins do confronto *débitos x créditos* inerente à sistemática constitucional da não-cumulatividade, sendo a partir desse confronto que se determina o *quantum* do imposto a ser recolhido (na hipótese de apuração de saldo devedor) ou que pode ser ressarcido ou compensado nos termos da legislação específica para tanto. Nesse contexto, trazendo-se um caso de fronteira, para se atentar para o absurdo da situação, faz-se a seguinte indagação: suponhamos que o contribuinte só produza produtos fabricados "NT", como seria, então, possível fazer nascer um crédito de IPI e, por conseguinte, efetivar o seu aproveitamento escritural nesse caso, isto é, para estabelecimento não-industrial, logo, não-contribuinte do IPI?

Em resumo, o que emerge significativo de todo o arrazoado produzido pela recorrente, além do fato de não se mostrar razoável, é a discussão entre princípios (constitucionais) e regras (de direito positivo), discussão esta que, em geral, resvala na pretensão de se afastar norma válida e vigente do ordenamento jurídico, competência esta apenas do Poder Judiciário e não da autoridade administrativa.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 21 de fevereiro de 2006.

  
ANTONIO BEZERRA NETO