



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 26 / 05 / 00  
VISTO

2º CC-MF  
FL.  
\_\_\_\_\_

Processo nº : 11080.013562/2001-86  
Recurso nº : 127.127  
Acórdão nº : 203-10.297

Recorrente : **MUNDIAL S.A. PRODUTOS DE CONSUMO (SUCESSORA DE ZEVI S.A. CUTELARIA)**  
Recorrida : **DRJ em Porto Alegre - RS**

**IPI. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE GERAÇÃO DE CRÉDITOS EM OPERAÇÕES IMUNES, ISENTAS, NÃO TRIBUTADAS OU SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO.** As operações imunes, isentas, não tributadas ou tributadas à alíquota zero não geram créditos de IPI, os quais, porventura acumulados, seriam cogitados pelo contribuinte em ressarcimento.

A regra da não-cumulatividade figura divorciada da pretensão do contribuinte de creditar-se de IPI que não percutiu sobre a operação a cujo respeito o ventilado creditamento estaria associado.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **MUNDIAL S.A. PRODUTOS DE CONSUMO (SUCESSORA DE ZEVI S.A. CUTELARIA)**

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

Sala das Sessões, em 07 de julho de 2005.

  
Antonio Bezerra Neto  
Presidente

  
César Piantavigna  
Relator

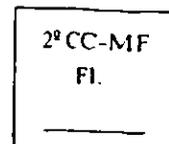
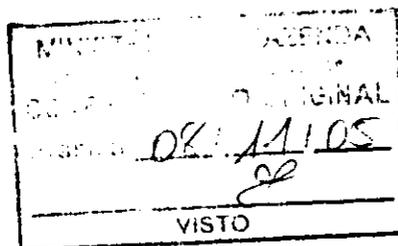
**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
2º Conselho de Contribuintes  
**CONFERE O ORIGINAL**  
Brasília, 08 / 11 / 05  
VISTO

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Maria Teresa Martínez López, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Sílvia de Brito Oliveira, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Eaal/mdc



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



**Processo nº** : 11080.013562/2001-86  
**Recurso nº** : 127.127  
**Acórdão nº** : 203-10.297

**Recorrente** : MUNDIAL S.A. PRODUTOS DE CONSUMO (SUCESSORA DE ZEVI S.A. CUTELARIA)

## RELATÓRIO

Pedido de Ressarcimento (fl. 01), formulado em 10/12/2001, solicitava o pagamento, à Recorrente, da importância de R\$ 9.126.144,99, decorrente de creditamento de IPI ensejado pela aquisição de produtos imunes, isentos, não tributados e tributados à alíquota zero (fls. 01 e 05/07).

Conjugado ao pleito ressarcitório foram impetrados pedidos de compensação pela empresa.

Extenso arrazoado (fls. 4.949/4.958) salientou que a pretensão da empresa estaria lastreada em decisão do STF que se inclinava sobre isenção de produtos elaborados na Zona Franca de Manaus, situação esta distinta da tratada nesses autos. Além disso, o precedente judicial aventado somente produziria efeitos *inter partes*, face ao que não poderia ser invocado como paradigma para a questão vertente. Meritoriamente destacou-se que a contribuinte associava o ressarcimento à aquisição de produtos não aplicados em seu processo produtivo, notadamente “materiais de limpeza, expediente, uniformes, capacetes, botina de segurança, óculos protetor, avental, protetor auricular, luvas, cintos de segurança, lâmpadas, cimento, creme dental...” (fl. 4.951). A pretensão improcederia, ainda, por força de parte dos créditos suscitados constarem prescritos em razão da aplicação do Decreto nº 20.910/32, não obstante também alguns dos valores correspondentes aos mesmos não tivessem sido justificados pela contribuinte. O requerimento da empresa, por outro lado, estaria voltado ao ressarcimento dos créditos atualizados, circunstância que não teria respaldo na legislação. A legalidade, demais disso, despontaria como aspecto impediante ao pagamento do crédito ficto que a empresa buscava alcançar.

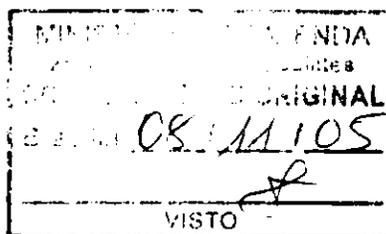
Decisão (fl. 4.960) encampou a análise fazendária do requerimento, rejeitando a pretensão da contribuinte.

Diante da recusa a empresa deduziu manifestação de inconformidade (fls. 5.094/5.127) dizendo, em intróito, que não a pretensão não visava ressarcimento, e sim restituição de indébito tributário. As compensações noticiadas pela contribuinte, de suas vezes, teriam extinguido os créditos envolvidos nos encontros de contas, por força das previsões do artigo 74, §§ 1º, 2º, 7º, 8º, 9º, 10 e 11, da Lei nº 9.430/96. O “princípio” da não-cumulatividade abonaria o pleito da empresa. Os produtos adquiridos pela contribuinte, que teriam originado os creditamentos ensejadores da restituição almejada, sofreram, indistintamente, desgaste no processo produtivo desenvolvido pela pessoa jurídica, fator que lhes incluiria na soma objeto do esperado reembolso. O requerimento de restituição não teria sido desfeito pela prescrição por conta da contribuinte ter escriturado os créditos de IPI correspondentes em sua escrita. Demais disso, o prazo prescricional somente teria fluído a partir da decisão expedida pelo STF no RE 212.484/RS. A correção dos créditos escriturais, por derradeiro, teria respaldo na jurisprudência.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013562/2001-86  
Recurso nº : 127.127  
Acórdão nº : 203-10.297



Decisão (fls. 5.164/5.173) da julgadora de piso manteve o indeferimento da pretensão da contribuinte, deduzida nesses autos.

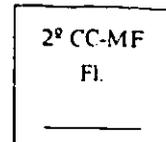
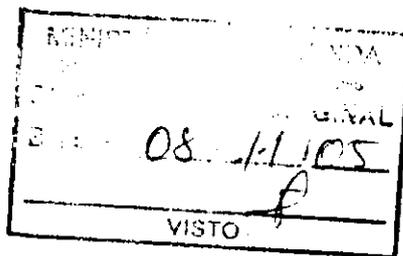
Recurso Voluntário (fls. 5.176/5.190) reprisou as matérias ericadas na manifestação de inconformidade apresentada pela contribuinte.

É o relatório, no essencial (artigo 31 do Decreto nº 70.235/72).



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013562/2001-86  
Recurso nº : 127.127  
Acórdão nº : 203-10.297



### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR CESAR PIANTAVIGNA

- Prescrição -

Se a empresa detivesse o ativo que alega dispor, decorrente de aquisições de produtos imunes, isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero - tese de que discordo, não poderia aviar, na oportunidade que deduziu o requerimento inserto à fl. 01 desses autos, o pedido de ressarcimento sob trato neste voto.

De fato, a colocação em prática de sua pretensão revelava-se impensável para os créditos incorporados, em tese, em período anterior a 10/12/1996, haja vista a disposição do artigo 1º do Decreto nº 20.910/32, de inevitável incidência na situação sob enfoque, segundo jurisprudência pacífica do STJ:

*"Artigo 1º. As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda federal, estadual ou municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem."*

Logo, a prescrição teria fulminado o pleito da contribuinte no condizente ao interstício de 01/93 a 10/12/96 (fl. 27).

Nesse particular concordaria, pois, com os posicionamentos fazendários externados ao longo do feito em tela.

Mas, a bem do perfeito enquadramento da questão, não é possível entender-se, sequer, que a Recorrente dispusesse do direito de creditar-se de valor de IPI nas operações referidas acima.

Isto porque a pretensão da contribuinte em nada se conforma ao valor embutido na regra de não-cumulatividade do IPI.

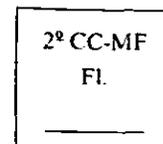
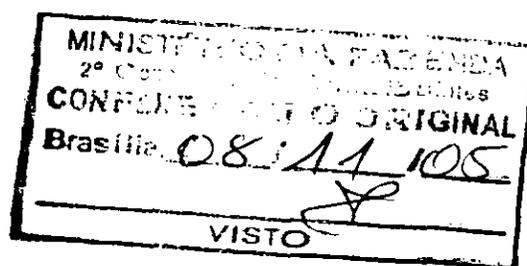
Importa, pois, promover o encontro do texto constitucional com a realidade constitucional que vivifica o Estado Democrático de Direito, sem que as suas disposições se percam e se resumam a interpretações decorrentes de formalismos ou valorações abstratas que justificariam tanto iniciativas do Estado materializadoras de excessos de poder – centrando o ângulo de observação nos atos do Poder Público, quanto prerrogativas individuais lassas e incommensuráveis – fixando-se a abordagem nos direitos das pessoas frente ao Governo.

Aliomar Baleeiro, ao anotar que "o sistema tributário movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimntosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais"<sup>1</sup> (grifos da transcrição), deu a síntese das colocações formuladas anteriormente, deixando claro que o bloqueio estabelecido pelas normas constitucionais que consagram direitos individuais põem-se contra prováveis

<sup>1</sup> *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Forense. Rio de Janeiro. 1977. p. 02.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11080.013562/2001-86  
Recurso nº : 127.127  
Acórdão nº : 203-10.297

excessos do Estado, inclusive que repercutam em distúrbios prejudiciais aos meios de produção e comercialização.

A regra da não-cumulatividade<sup>2</sup> tem de ser enxergada dentro deste contexto, ao passo que se coloca tanto ao lado de direitos individuais - como instrumento obstruidor de exorbitâncias do Poder Público no concernente à cobrança do IPI, e conseqüente observância do primado da igualdade com a derrama isonômica de tributo, quanto como justificativa da tributação por ele implementada nos limites hauridos a partir da própria concepção da referida disposição constitucional, isto é, como veículo de preservação da economia contra efeitos indesejados provocados pela imposição de tributos à coletividade.

Neste sentido figuram as idéias contempladas na regra da não-cumulatividade, anunciadas por Tércio Sampaio Ferraz Jr.:

*"A opção pelo Constituinte por um imposto não-cumulativo responde obviamente a problemas gerados pela cumulatividade dos impostos multifásicos, no que diz respeito aos efeitos econômicos de uma política tributária. O primeiro destes problemas pode ser visto na incidência repetida sobre bases de cálculo que, por superposição em cascata, tornam-se cada vez mais elevadas pela adição de novas margens de lucro, de novas despesas acessórias e do próprio imposto incidente sobre operações posteriores. O inchaço artificial provocado no preço das mercadorias tem um efeito indesejável que levou as nações modernas a optar pela não-cumulatividade. Uma segunda razão, não menos importante, é o fato que um imposto multifásico cumulativo acaba por estimular a integração vertical das empresas, posto que a superposição em cascata faz com que quanto mais integralizada verticalmente uma empresa, tanto maior seria o ônus a que ficariam sujeitas as mercadorias para ela vendidas." (cit. p. 19 - grifos da transcrição)*

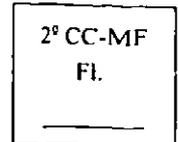
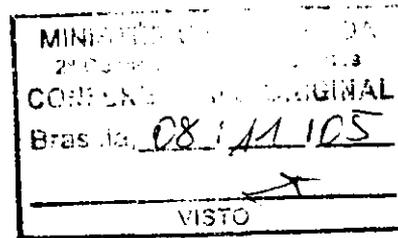
O cerne da não-cumulatividade está em impedir que a tributação estruturada sobre as cadeias produtiva e de circulação de mercadorias renove-se, em proporções logarítmicas - e não simétricas - sobre os atores da produção e da comercialização, de modo que se desconsidere a carga já suportada por um dos elos da cadeia industrial ou mercantil na oportunidade seguinte de deslocamento do produto, com que o mesmo avança em direção ao consumidor. Instituiu-se o mecanismo designado não-cumulatividade para que a tributação já implementada em fase anterior à produção seja equacionada com a exigência fiscal que será efetivada em etapa posterior (saída do produto), exatamente conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Brasileira, averbando que o valor de IPI "cobrado" em operação anterior será compensado com o "devido" na operação seguinte:

<sup>2</sup>Entendo, na esteira de respeitável doutrina [v.g. Marco Aurélio Greco. *Contribuições (uma figura sui generis)*. Dialética. São Paulo. 2000, pp. 156/160], que princípios não se equiparam a regras. Tenho para mim que a não-cumulatividade não encarna princípio, mas regra observável nas aplicações do IPI e do ICMS.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013562/2001-86  
Recurso nº : 127.127  
Acórdão nº : 203-10.297



*"II – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;" (grifou-se)*

Se o IPI não é devido (não incide, para ser mais preciso) na entrada de produto (a exemplo do caso vertente) - sendo impossível cogitar-se de efeitos seus em tal situação, não há como avarar compensação de montante correspondente à exação fiscal referida cobrada em etapa anterior.

Pensar-se de forma contrária configuraria, com todo o respeito possível aos posicionamentos contrários, interpretação partida de formalismo extremo e resultante de valoração meramente abstrata da disposição do inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Brasileira, inadmissível para qualquer dispositivo constitucional - conforme enaltecido linhas atrás. Deveras: tal exegese pugna pela incondicional e irrestrita geração de crédito no que concerne ao IPI, aventando tão-somente a ocorrência de operações "anteriores" para que irrompa o ativo fiscal para o contribuinte, descartando a realidade constitucional da não-cumulatividade<sup>3</sup>, bem assim o espírito que fomenta sua existência na Constituição Brasileira.

Se não há *crédito* na entrada do produto, como cogitar-se compensação com *débito* gerado em operação seguinte?

Tanto equivaleria superdimensionar o resguardo das relações econômicas propugnado pela não-cumulatividade, avançando para a exclusão do custo tributário da própria etapa produtiva implementada pela Recorrente, sobretudo porque no contexto examinado não se agride a idéia (valor) embutida na previsão constitucional considerada (não-cumulatividade), notadamente a "incidência repetida sobre bases de cálculo que, por superposição em cascata, tornam-se cada vez mais elevadas pela adição de novas margens de lucro, de novas despesas acessórias e do próprio imposto incidente sobre operações posteriores", retomando aos excertos de Tércio Sampaio Ferraz Jr. já invocados anteriormente.

É impossível falar-se em "*incidência*" na entrada de produto não sujeitada ao IPI, como também ventilar o inchaço do preço por conta de imposto que não onerou aquisição de produtos intermediários realizada pela Recorrente.

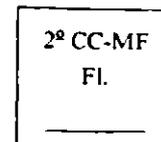
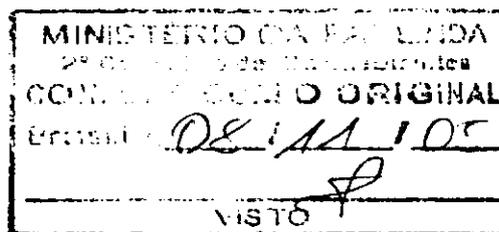
São as lindes da realidade constitucional condizente à não-cumulatividade, que pressupõe a tributação - ou o efeito equivalente desta - da operação anterior (e não apenas a ocorrência de operação seguinte) para que o seu custo tributário seja desfeito com a aplicação de regra compatível com o princípio da igualdade (artigo 150, II, da Constituição Brasileira) - isto é, que pugne pela oneração proporcional dos elos da cadeia de produção, que fomente a livre concorrência e o mercado equilibrado (incisos IV e V do artigo 170 da Constituição Brasileira), preservando possibilidades iguais para os atores do segmento privado e o resguardo do poder de compra do consumidor. A existência de operação que tenha em si carga tributária, ou tenha o

<sup>3</sup>Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, nesta linha, apesar de manifestarem posição contrária a que externo nesse voto, registraram que "...a não-cumulatividade é resultado, e não causa, do sistema de abatimentos". (ICM e IPI – Direito de Crédito – Produção de Mercadorias Isentas ou Sujetas à Alíquota 'Zero'. In Revista de Direito Tributário. Vol. 46, p. 74 – grifos da transcrição).



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013562/2001-86  
Recurso nº : 127.127  
Acórdão nº : 203-10.297



condão de produzir o efeito correspondente em etapa anterior é, portanto, a condição constitucional da não-cumulatividade.

Ausente o pressuposto, inaplicável a regra por insuficiência de substrato material<sup>4</sup>.

Concordo com Paulo de Barros Carvalho ao sustentar que a regra que prevê o direito ao crédito tem existência autônoma frente à regra-matriz de incidência<sup>5</sup>. Acrescento à observação, todavia, que o suporte fático da regra que cria o “direito ao crédito” tem por hipótese a realização de aquisição de material sujeito à incidência do IPI.

Não incorro em inconsistência ou contradição ao aventar a imposição do IPI, ou o peso ficto que a imunidade, a isenção, a alíquota zero e a não-tributação representa para a operação seguinte realizada com o produto, esclarecendo que me baseio na distribuição igualitária do impacto tributário sobre a cadeia de operações sobre a qual repousam as incidências de tal tributo.

Voto, portanto, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Sala das Sessões, em 07 de julho de 2005.

  
CESAR PIANTAVIGNA

<sup>4</sup>Lourival Vilanova. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. Revista dos Tribunais. São Paulo, 1977. p. 53.

<sup>5</sup>Citado pelo Min. Nelson Jobim no RE 350.466/PR:

*“Se a operação é isenta, a ‘regra-matriz da incidência tributária’ fica neutralizada não havendo falar-se em acontecimento do ‘fato gerador’ e, por via de consequência, em nascimento da obrigação tributária. Entretanto, percutindo sobre o mesmo suporte fático para determinar outro fato jurídico, a regra ‘que estatui o direito ao crédito’ produz seus efeitos, para o fim de constituir o ‘direito ao crédito’.*

*Como esse direito não decorre da incidência da norma tributária, fica sendo de todo irrelevante saber se a operação é ou não isenta, se o fato jurídico tributário adquiriu ou não concrecência que dele se esperava, se irrompeu ou não o vínculo obrigacional do imposto, se foi ou não cobrado o valor da eventual prestação. Na verdade, a cobrança da dívida, a instalação da obrigação tributária, a concrecência do fato jurídico, a dinâmica da regra-matriz de incidência e a atuação da regra isentiva são momentos da fenomenologia jurídica dos tributos que não influem na composição do ‘crédito tributário’.” (Grifos da transcrição. Negrito do original).*