



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10640.000035/99-06
Recurso nº : 201-112812
Matéria : RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 1ª CÂMARA DO SEGUDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : J.E. MÓVEIS LTDA.
Sessão de : 24 de julho de 2006
Acórdão nº : CSRF/02-02.364

IPI. CRÉDITO. INSUMO ADQUIRIDO SOB ISENÇÃO. Conforme decisão do Pleno do STF (RE. 212.484-2), não ocorre ofensa à Constituição Federal (artigo 153, parágrafo 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL,

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Relator), Josefa Maria Coelho Marques, Antonio Carlos Atulim e Henrique Pinheiro Torres que deram provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

MARIA TERESA MARTÍNEZ LOPEZ
REDATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 09 ABR 2007

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: GILENO GURJÃO BARRETO (Substituto convocado), DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA, ADRIENE MARIA DE MIRANDA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente o Conselheiro GUSTAVO VIEIRA DE MELO MONTEIRO

Processo nº : 10640.000035/99-06
Acórdão nº : CSRF/02-02.364

Recurso nº : 201-112812
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : J.E. MÓVEIS LTDA

Relatório

A interessada requereu o ressarcimento do crédito presumido de IPI, conforme pedido de fl. 03/13, relativo à aquisição de insumos isentos, não-tributados ou tributados à alíquota zero, no valor de R\$284.206,27, referente aos períodos de apuração de janeiro de 1989 a setembro de 1999, com base no art. 66 da Lei nº 8.383/91.

Em decisão de fls. 1.026 a 1.035, a DRJ em Juiz de Fora – MG confirmou a decisão da DRF e, por unanimidade de votos, indeferiu a solicitação da recorrente.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs Recurso Voluntário, de fls. 1.038 a 1.053, a este Conselho de Contribuintes, onde traz os argumentos apresentados anteriormente às instancias inferiores e requer, em suma, que:

- seja declarado válido e pertinente o processo de compensação administrativa;
- reconheça o direito aos créditos decorrentes das operações realizadas com insumos isentos ou reduzidos à alíquota zero, conforme determina a correta interpretação do artigo 153, § 3º, II da Constituição Federal de 1988, a teor da decisão plenária do STF e Decreto nº 2.346/97;
- declare ilegal o despacho decisório de nº 0695/99, por total desconformidade com os instrumentos legais de regência, tornando-o nulo.

Os membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, através da decisão de fls. 1.099 a 1.103, acordaram, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos da seguinte ementa:

TPI. CREDITAMENTO DE PRODUTOS ISENTOS. PERDA DO DIREITO À POSTULAÇÃO DO CRÉDITO EM RELAÇÃO AOS INSUMOS ADQUIRIDOS.

Estão prescritos os créditos relativos aos insumos adquiridos há mais de cinco anos entre a efetiva entrada dos insumos no estabelecimento fabril e a data do protocolo do pedido administrativo.

DECRETO Nº 2.346/97.

As decisões do STF que fixem de forma inequívoca e definitiva a interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto nº 2.346/97.

CRÉDITO DE INSUMO ADQUIRIDO SOB ISENÇÃO.

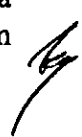
Conforme decisão do STF (RE nº 212.484-2), não ocorre ofensa à Constituição Federal (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

Processo nº : 10640.000035/99-06
Acórdão nº : CSRF/02-02.364

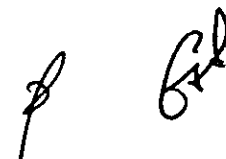
Recurso provido em parte.”

Às fls. 1.104 a 1.112, a representante da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, alegando contrariedade à lei no tocante ao entendimento firmado – por maioria de votos – pela 1ª Câmara do 2º CC. Ampara-se, em aresto do Supremo Tribunal Federal (Re 353.657-5-PR -Dezembro de 2004), que teve como Relator o Ministro Marco Aurélio, que segundo a recorrente “teria vindo colocar uma pá de cal na descabida pretensão de creditamento do IPI pela aquisição de insumos tributados à alíquota zero, isentos ou não tributados”. Destaca do voto condutor do referido aresto o entendimento de que o princípio da não-cumulatividade, adotado pela CF, consistiria em compensar o que é devido em cada operação, com o montante cobrado nas anteriores. Assim, se nada foi cobrado na etapa anterior, não haveria o que se compensar.

Contra-razões de fls. 1.121 a 1.132, proclama a deturpação do princípio da não-cumulatividade feita pela recorrente, destacando excertos de outros arestos do STF que apontam em sentido contrário, ou seja, que, no caso do IPI que se aplica a sistemática de valor agregado não-cumulativa, o não abatimento, por ocasião da operação subsequente, do valor concedido a título de isenção na etapa anterior, importaria em um mero diferimento da tributação e não em isenção.



É o relatório.



VOTO VENCIDO

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Relator.

O recurso especial da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional pode ser admitido nos termos do art. 32, I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55/98, e, portanto, dele tomo conhecimento.

Como relatado, no recurso especial apresentado a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, a PGFN pede que não seja acatado a concessão de créditos decorrentes da aquisição de insumos isentos utilizados na fabricação de produtos industrializados, uma vez que o princípio da não-cumulatividade, adotado pela CF, consistiria em apenas compensar o que é devido em cada operação, com o montante cobrado nas anteriores. Assim, se nada foi cobrado na etapa anterior, não haveria o que se compensar.

Passo, então, a analisar o alegado direito a possíveis créditos decorrentes da aquisição de insumos isentos utilizados na fabricação de produtos industrializados.

A regra-matriz do direito à crédito seria independente da regra-matriz de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

Concordamos com o posicionamento do Prof. Paulo de Barros Carvalho no sentido de que existem, em verdade, duas regras-matrizes a serem analisadas nas operações envolvendo produtos industrializados. Uma Regra-matriz atinente ao IPI propriamente dito e outra envolvendo o direito ao crédito.

Correto o seu discernimento no sentido de separar as regras-matrizes de cada uma das situações. Porém, a meu ver, as premissas são verdadeiras, mas as conclusões que se extraem delas é que, a nosso ver, seriam falsas. Senão vejamos.

A Constituição Federal estabelece que compete à União instituir impostos sobre produtos industrializados, e que este "não será cumulativo, compensando-se que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores".

O que se extrai desse dispositivo constitucional?

I)Regra-matriz da incidência tributária do IPI: que o IPI tem como hipótese de incidência o ato de realizar operação com produtos industrializados, e tem como conseqüente o dever de recolher determinada quantia aos cofres públicos;

II) Regra-matriz do direito ao crédito é um pouco mais complexa: possui como antecedente a conduta de adquirir insumo em relação ao qual tenha sido apurado determinado crédito tributário e que este insumo feche o ciclo com o produto final tributado, evitando-se assim a cumulação de imposto sobre base já gravada. Já no conseqüente dessa norma, encontramos o direito do sujeito passivo de exigir o crédito apurado, opondo-o contra o Fisco, ou o dever do Fisco de conceder tal crédito.

É assente na doutrina, por outro lado, que o citado dispositivo constitucional não pode ser interpretado de forma literal, de forma a que o vocábulo "cobrado" indique que o direito ao crédito somente surgirá se ocorrido o pagamento do imposto na operação anterior.

Nesse sentido, o comentário do Prof. Paulo de Barros Carvalho:

"Só uma interpretação que mantenha o intérprete atrelado à mera literalidade do texto normativo poderá vislumbrar o direito ao crédito limitado à circunstância de ter havido, concretamente, o recolhimento do imposto devido na operação anterior. Uma leitura mais séria e atenta do art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, apontará para outra direção, reclamando tão só a existência de operação anterior com tributo apurado, para que se possa isolar, com liquidez e certeza, o montante a ser abatido na operação subsequente" (in: "Isenções Tributárias do IPI, em Face do Princípio da Não-Cumulatividade. Revista Dialética de Direito Tributário nº 33 – p. 164). Negritamos.

O que o Prof. Paulo de Barros Carvalho quer dizer, e, é claro, que não desconhecemos, é que todo significado de uma expressão a ser interpretada parte sempre de um conjunto de suposições de base não encontrado na literalidade da mesma. É preciso buscar o contexto. Esclareça-se melhor através das considerações do filósofo da linguagem John R. Searle que em seu livro "Expressão e Significado", pág 188, deixou assente que: *"num grande número de casos, a noção de significado literal de uma sentença só é aplicável relativamente a um conjunto de suposições de base e, mais ainda, que essas suposições de base não são todas, nem podem ser todas, realizadas na estrutura semântica da sentença. (...) Não há um contexto zero ou nulo de sua interpretação, e, no que concerne a nossa competência semântica, só entendemos o significado dessas sentenças sob o pano de fundo de um conjunto de suposições de base acerca dos contextos em que elas poderiam se apropriadamente emitidas."*(grifei).

Mas, mesmo que, *in casu*, se privilegie unicamente o plano sintático/gramatical em detrimento dos outros planos (semântico e pragmático), ainda assim, não acharia que se estivesse fazendo uma leitura menos séria do dispositivo constitucional. Afinal, como princípio de hermenêutica, o elemento gramatical das leis prevalece quando se trata de matéria excepcional. Deve, pois, o direito excepcional ser interpretado literalmente, o que tem consonância com o art. 111, inciso I, do Código Tributário Nacional, que define verdadeiros limites para aquele que interpreta a lei. Como consequência dessa interpretação, o benefício fiscal se aplica aos casos excetuados pelo legislador, não sendo permitido estendê-lo a outras situações que este não quis excetuar.

É claro que para se colocar isso em prática não é fácil. Mas, nem por isso podemos fazer do indigitado dispositivo letra morta, como fazem a maioria de nossos doutrinadores. É uma diretiva posta no sistema jurídico positivo em relação a qual não podemos nos olvidar. O que devemos fazer é buscar o seu alcance com o instrumental científico. E o faremos instrumentalizado pela Ciência da Linguagem (Linguística).

Sabemos que toda norma é obviamente expressa em linguagem e que esta, sob o ponto de vista da Ciência da Linguagem, é sujeita a três planos distintos, mas inter-relacionados: plano sintático, semântico e pragmático, como muito bem nos ensinou o nosso jusfilósofo Pernambucano Lourival Vilanova. Esses planos simultaneamente autônomos, mas inter-relacionados é que conferem um pouco de dificuldade e confusão no entendimento do que seja "interpretação literal". Mas, para o Direito, que constrói suas próprias realidades, a interpretação literal existe e por isso temos que dar um sentido a ela. E o sentido expresso pelo CTN que podemos extrair do que seja interpretação literal, utilizando o ferramental da Ciência da Linguagem, é apenas que o intérprete privilegie principalmente o plano sintático, restringindo-se aos vocábulos presentes na proposição a ser interpretada e suas conexões

Processo nº : 10640.000035/99-06
Acórdão nº : CSRF/02-02.364

lógicas; moderadamente ao plano semântico, restringindo-se à utilização do sentido ou o significado mais usual dos vocábulos, evitando, por exemplo, substituir um vocábulo por outro, apenas por haver algum grau de semelhança, relação, proximidade de sentido entre ambos (sinédoque); e vedando totalmente a utilização do plano pragmático, que é um plano mais aberto e sujeito a bruscas variações de interpretação dependendo do contexto no qual a proposição estaria inserida, o que remeteria para uma interpretação sistemática e não literal da mesma.

Feitas essas importantes digressões, voltemos para a análise do vocábulo “cobrado” disposto no indigitado dispositivo constitucional.

Ora, como vimos não podemos nos afastar, no plano semântico, do sentido mais usual do vocábulo, em se tratando de benefício fiscal. E qual é o sentido mais usual do vocábulo cobrado? É o que sofreu incidência tributária, foi apurado, esse apurado tem valor positivo e por isso está sendo “cobrado”. Ou seja, o “cobrado” em seu sentido usual no direito tributário pressupõe três condições cumulativas (1-haver a incidência tributária; 2-ter sido apurado (pressupõe haver incidência) e 3-esse apurado, obviamente, ter um valor positivo (condição de certa forma redundante, pois está pressuposto no vocábulo “apurado”).

Desta feita, se o real significado do vocábulo “cobrado” deveria ser o de imposto “incidente” e “apurado” (com valor positivo) isso implicaria na conclusão inafastável de que o fato hipoteticamente descrito no antecedente da regra-matriz de direito ao crédito seria a conduta de “adquirir produto industrializado em relação ao qual tenha sido apurado (incidido) determinado crédito tributário”. Como se vê a própria regra-matriz do direito ao crédito é cristalina no sentido de exigir, a “apuração” (valor positivo) do tributo na operação anterior, por ser condição mais restritiva do que a dá incidência. Só nos resta concluir, agora, o silogismo com a conclusão inafastável de que há uma total impropriedade de pretender-se a obtenção de créditos quando, em momento anterior, nada foi apurado.

Cabe enfatizar, por oportuno, que, em momento algum, adotamos o entendimento segundo o qual o vocábulo “cobrado”, poderia ser traduzido por “pago”, pois além de fugir a de sua acepção semântica usual, inviabilizaria o instituto ao impor, a cada nova operação, que sujeito ativo do direito ao crédito questionasse daquele com quem transaciona se os tributos foram efetivamente pagos, exigindo que lhe fossem apresentadas as provas do pagamento (sendo que, mesmo neste caso, não haveria segurança quanto ao pagamento do tributo). Ou seja, de fato concordamos que o vocábulo “cobrar”, não pressupõe “pagar”.

E, por fim, apenas para argumentar e também para que não se venha alegar, de forma até cansativa, que se privilegiou aqui a interpretação literal, vamos, então, demonstrar adiante é que existem casos em que o plano sintático/gramatical se perfilha harmonicamente com o plano Pragmático, não se podendo dizer, *in casu*, que a interpretação utilizada ficou “atrelada à mera literalidade do texto normativo”, pelo simples fato do texto “casar” com o contexto.

Análise do grau de concretude do princípio da não-cumulatividade

O princípio da não-cumulatividade do IPI tem assento constitucional (art. 153, § 3º, II) e foi introduzido na legislação codificada (CTN) em seu art. 49. Eis os seus precisos termos:

Processo nº : 10640.000035/99-06
Acórdão nº : CSRF/02-02.364

CF

"Art. 153 (...)

§ 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 montante cobrado nas anteriores; (...)"

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" (grifamos).

Inicialmente, cabe salientar que o princípio constitucional da não-cumulatividade, não é amplo e irrestrito. A supremacia da Constituição também 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 prova de que o princípio da não-cumulatividade não é uma regra nem muito menos um comando extremamente objetivo a ser seguido (limite objetivo, segundo o Jusfilósofo Paulo de Barros Carvalho) é o argumento empírico de que o sobredito princípio comporta algumas variantes bastante conhecidas no Direito Comparado, como se exemplifica a seguir:

1) Métodos de Tributação não-cumulativa

1.1- Método do Valor Agregado

1.1.1 - **Método da subtração ou "base contra base"**: subtrai-se do total das vendas o total das compras, encontrando-se um "valor adicionado" sobre o qual aplica-se a alíquota pertinente do imposto.

1.1.2 - **Método da adição ou "método do valor acrescido"**: somam-se os pagamentos de todos os fatores de produção, incluindo-se os lucros, sobre os quais (valor adicionado) aplica-se a alíquota referente ao imposto.

1.2 - Método do crédito de imposto ou "imposto contra imposto": confronta-se o total dos impostos devidos pelas vendas com o total incidente sobre as compras, encontrando-se um valor líquido de imposto a recolher.

No excelente livro "O Creditamento do IPT", escrito pelo Auditor Fiscal da Receita Federal Albino Carlos Martins Vieira, um dos maiores especialistas de IPI dentro da Receita Federal, dá a idéia perfeita da imensa variabilidade de formas de tributações possíveis de satisfazer à não cumulatividade:

"A técnica de tributação não-cumulativa preceitua a indesejabilidade da cobrança de imposto sobre imposto, que gera efeitos residuais espúrios. No entanto, não estão registrados em qualquer obra econômica, nem a unicidade de método para tal tributação nem a imprescindibilidade da utilização do valor adicionado da empresa com base de cálculo no imposto.

Processo nº : 10640.000035/99-06
Acórdão nº : CSRF/02-02.364

Nesse sentido, Carl. S. Shoup esclarece o assunto:

"Because the value added tax can take many form, a country contemplating enactment of a comprehensive VAT has to make a number of choices. (...)

The chief decisions concern:

- 1. The three broad types of VAT: consumption, income and gross product.*
- 2. The regime for international trade: the origin principle versus destination principle.*
- 3. The three methods by which the taxpaying firm may its tax liability: subtraction, tax credit or 'invoice', or addition.*
- 4. The products, firms and sectors to be free of VAT.*
- 5. Techniques of freeing from VAT: outright exemption and 'zero-rating'.*
- 6. The Sectors and firms that, although taxable, are thought to require special rules or regimes.*
- 7. A single-rate VAT versus a VAT with two or more rates.*
- 8. A tax-inclusive VAT versus a tax-exclusive VAT rate."¹*

"Como o Imposto sobre Valor Agregado pode tomar muitas formas, um país que contempla a promulgação de IVA abrangente deve fazer algumas escolhas. (...) As principais decisões dizem respeito a:

- 1. Os três tipos gerais de IVA: consumo, renda e produto bruto.*
- 2. O regime para o comércio internacional: o princípio de origem versus de destino.*
- 3. Os três métodos pelos quais o contribuinte define sua obrigação fiscal: subtração, crédito de imposto ou "fatura" ou adição.*
- 4. Os produtos, firmas e setores a serem liberados do IVA.*
- 5. Técnicas de desoneração do IVA: isenção e alíquota-zero.*
- 6. Os setores e firmas que, apesar de tributáveis, são indicados a ter regras e regimes especiais.*
- 7. Um IVA com alíquota uniforme (alíquota única) ou IVA com duas ou mais alíquotas diversas.*
- 8. Um IVA com imposto 'por dentro' versus IVA com imposto 'por fora'.*

*E prossegue o autor a ensinar que, se forem adotadas as combinações possíveis para os itens destacados, concluir-se-á pela existência de **quinhentas e setenta e seis formas diferentes de tributação sobre o valor Adicionado, sem haver qualquer afastamento da premissa inicial definida de não-cumulatividade**, ou seja, sem se perder o atributo de serem todas elas formas de tributação não-cumulativa.*

Em outras palavras, não há apenas uma forma de cobrança de tributo sobre valor adicionado, como muitas vezes parecem crer certos autores (talvez por desconhecimento da teoria econômica de tributação).

Essa demonstração já é suficiente para refutar a crítica completamente desprovida de fundamento feita por alguns ao mecanismo adotado no Brasil para a não-cumulatividade, a qual identifica uma inexistente ofensa à regra constitucional."²

Vê-se, então, que a implementação do princípio constitucional da não-cumulatividade comporta várias vertentes, sendo a que melhor se amolda à nossa Constituição

¹ Shoup, Carl S., "Value added taxation in developing countries". A World Bank Symposium, Development Research Department discussion paper; no. DRF 191, World Bank, 1990, pp. 04 e 05.

² O Creditamento do IPI, Editora Livro Rápido – Elógica, pp. 46 a 48.

Processo nº : 10640.000035/99-06
Acórdão nº : CSRF/02-02.364

(art. 153, § 3º, II) a relativa ao método do “crédito do imposto” ou “imposto contra imposto”, senão vejamos.

Análise do método adotado pelo Constituinte

Qual o método alternativo, então, de tributação não-cumulativa adotado pelo constituinte pátrio? O método do “crédito do imposto” ou “imposto contra imposto” e não o método do valor agregado (adição ou subtração), conforme razões aduzidas abaixo extraídas a partir de uma interpretação sistemática da Constituição:

- os diferentes métodos de não-cumulatividade não eram desconhecidos do constituinte, pois senão ele não teria reservado a expressão “Valor Adicionado” (agregado) ao tratar da transferência do ICMS aos Municípios (“cota-parte”). Utilizando a expressão “valor adicionado nas operações”, nada mais fez do que referendar o princípio da não-cumulatividade através do método do valor agregado (adição ou subtração), a esse caso particular. Ou seja, quando o constituinte quis usar outro método de não-cumulatividade ele o fez utilizando a terminologia adequada;
- o método do “crédito do imposto” possui a vantagem de ser o único método que implica na confrontação entre dados informados pelo comprador e vendedor, fornecendo mecanismos para um eficaz combate da sonegação, ou seja, faz com que as dívidas dos contribuintes estejam relacionadas entre si;
- o Brasil por ser um País de estrutura federal, a implantação de imposto sobre valor agregado de amplo espectro econômico não se tornou ainda possível. Os impostos no Brasil possuem incidências específicas, pontuais, de modo a cada um deles, inclusive o IPI, possui um pressuposto de fato distinto, nenhum coincidindo com o da experiência européia, atribuindo a cada entidade política (União, Estados/DF e Municípios) uma fração dele (IPI, ICMS, ISS, IOF, etc.); e
- o último, quem sabe o mais importante argumento é o de que esse método é o único que privilegia simultaneamente o princípio da não-cumulatividade com o da seletividade (art. 153, § 3º, I da CF). A utilização da seletividade, no caso do IPI, é obrigatória, resultando em uma escolha óbvia ao legislador, pois nos outros dois métodos, o montante do valor adicionado é submetido à mesma e única alíquota, dificultando, por exemplo, a aplicação da seletividade no caso de uma empresa que industrializa e comercializa diversos produtos com níveis de essencialidades distintos. Qual a alíquota a ser utilizada? A mais baixa, a mais alta ou a média? Essa uniformidade de alíquotas vislumbrada para o método do valor agregado (adição ou subtração) agride a essência do princípio da seletividade que nunca poderia se instalar.

A negativa do crédito implica em considerar a isenção, alíquota zero e imunidade como sendo meras hipóteses de diferimento do imposto, tornando o IPI um imposto cumulativo?

Processo nº : 10640.000035/99-06
Acórdão nº : CSRF/02-02.364

A pergunta que se coloca deve passar necessariamente pela resposta a outra pergunta: a observância do princípio da não-cumulatividade não comportaria a análise de toda a cadeia produtiva? Se o imposto em questão fosse eminentemente de valor agregado (método da adição ou subtração), comportaria, sim. Então, o que se deve perquirir primeiro é se o imposto possui a natureza de valor agregado, pois não se pode olvidar, que se esse pressuposto for verdadeiro decorreriam daí conclusões relevantes, como por exemplo, a necessidade de se analisar toda a cadeia produtiva e as outras repercussões daí advindas, como o tratamento da ocorrência de aquisições isentas ou com alíquota zero, no meio da cadeia produtiva, tributando-se apenas o valor agregado (método da adição ou subtração) na respectiva etapa respeitando, assim, por questão de coerência, as desonerações efetuadas no meio da cadeia produtiva. Por outras palavras, nessa situação o direito ao crédito teria sua dimensão vinculada ao resultado da aplicação da alíquota incidente no momento da saída do produto industrializado sobre o diferencial entre entradas e saídas (método da subtração), pois esta seria a fórmula que melhor indicaria a oneração da parcela agregada na etapa.

Mas será que o IPI é mesmo, eminentemente, um imposto sobre valor agregado? Assume-se sempre como ponto de partida de análise que o IPI seria um imposto sobre o valor agregado (método da adição ou subtração). Esse pressuposto deve ser analisado mais detidamente pelos doutrinadores e juristas, pois basta partirmos de uma única premissa errada para a conclusão do silogismo contido no argumento se tornar completamente falsa, princípio mezinho da lógica clássica de Aristóteles há mais de três mil anos!

Nesse ponto, verifica-se que a grande parte dos doutrinadores, bem assim os Julgados dos Tribunais Superiores, olvidaram da análise desse importante pressuposto ou não o fizeram de forma mais detida para daí extrair as repercussões pertinentes, senão vejamos.

E o que me espanta é que o próprio Sr. Ministro Nelson Jobim, designado Redator do voto vencedor do Recurso Extraordinário nº 350.446, de fato reconheceu que duas são as formas de se aplicar o princípio da "não-cumulatividade":

"A primeira, tributando-se somente o valor agregado em cada elo da cadeia produtiva. A segunda fórmula se compõe de dois momentos: (a) fazer incidir a alíquota do tributo sobre o valor total em todos e cada um dos elos da cadeia produtiva; e (b) assegurar o abatimento no elo subsequente. No Brasil, por conveniência, adotou-se a segunda fórmula.

Em ambas as fórmulas, o objetivo é evitar-se a cumulação."

Veja-se que apesar de reconhecer que no Brasil o legislador consitucional tenha optado pelo método do "crédito de imposto" ou imposto contra imposto, se deixou levar por construção extra-jurídica apresentada tão somente para justificar a utilização do crédito (fundamento econômico).

E o equívoco de interpretação, a meu ver, data máxima vênha, foi se lançar mão em uma interpretação finalística extremada, buscando atingir a intenção do legislador ("evitar-se a cumulação"), quando sabemos, que a intenção além de ser um fenômeno de consciência interno do autor, portanto, inalcançável, não se reduz a uma única intenção, não servindo, no caso, para delimitar com precisão o escopo da não-cumulação. É claro que a interpretação finalística tem

Processo nº : 10640.000035/99-06
Acórdão nº : CSRF/02-02.364

também que considerar a expressão linguística (“*intentio operis*” referida por Umberto Eco em seu clássico “Os Limites da Interpretação”) com a qual o legislador procurou estabelecer o significado comunicado. E essa expressão linguística está, no caso, claramente expressa, conforme demonstrado alhures, na forma do “método do crédito de imposto”, mesmo que esse método possua falhas quando se introduz no sistema o instituto da isenção ou alíquota zero.

E daí se a não concessão do suposto “crédito” decorrente de operações isenta, imunes ou sujeitas a alíquota zero, implique realmente em diferimento do imposto? Essa foi a consequência em se adotar o método do imposto contra imposto, e no mínimo se espera que o ente tributante ao optar por conceder isenção em determinada etapa do processo de industrialização, que tal medida deva ser acompanhada da concessão explícita de um crédito presumido, pois senão, é óbvio que haverá um certo diferimento da carga tributária que será suportada integralmente na operação posterior. Todavia, os problemas que tal diferimento possa acarretar deverão ser solucionados pelo próprio ente tributante com medidas como a concessão de “crédito presumido”, mas não pelo Poder Judiciário, desenvolvendo teorias que não se coadunam com a lógica do ordenamento vigente.

Não cabe ao órgão julgador analisar a conveniência econômica e extra-fiscal de tributar ou não determinada operação e conceder ou não o “crédito presumido”. Se o ente tributante opta por isentar determinada situação, e, ao mesmo tempo, não conceder o “crédito presumido”, é claro que o faz para beneficiar não toda a cadeia, mas, tão somente a operação isenta, mesmo porque não existe uma “cadeia como um todo”, como já explicado alhures, mormente em se tratando do IPI.

Por outro lado, revela-se em verdade falacioso o argumento seguindo o qual a inexistência de crédito implicaria em tornar o IPI um imposto cumulativo. Já se provou matematicamente que não se chega a tanto.

Na verdade importa destacar que há uma certa tendência à construção de exegeses que resultam, as mais das vezes, de considerações outras que não a propriamente jurídica, tal como as de natureza meramente econômica, tão costumeiramente encontráveis no dia-a-dia do julgador.

É preciso evidenciar que não cabe ao intérprete a tarefa de legislar, de modo que o sentido da norma não se pode afastar dos termos em que positivada, pena de, invadindo seara alheia, fugir de sua competência.

A interpretação econômica do fato gerador serve de auxílio à interpretação, mas não pode ser fundamento para negar validade à interpretação jurídica consagrada aos conceitos tributários. Nesse passo, socorro-me do magistério do festejado jurista Pontes de Miranda, ensinando-nos que *“é muito importante, no estudo de qualquer questão jurídica, a separação entre o mundo jurídico e o mundo dos fatos. Por falta de atenção aos dois mundos, muitos erros se cometem e, o que é mais grave, se priva a inteligência humana de entender, intuir e dominar o direito. Os fatos do mundo ou interessam ao direito, ou não interessam. Se interessam, entram no subconjunto do mundo a que se chama mundo jurídico e se tornam fatos jurídicos, pela incidência das regras jurídicas, que assim os assinalam”*.

Comparação com ICMS

Processo nº : 10640.000035/99-06
Acórdão nº : CSRF/02-02.364

Muitos doutrinadores tentam demonstrar que o IPI e ICMS tem diferenças claras que impediriam a aplicação do art. 155, § 2º, II (ICMS) para o IPI.

No entanto, as diferenças que ele relaciona, mostram que, na verdade, existe uma razão maior para que, no IPI, como regra, quando da não incidência (sentido amplo) do IPI na entrada ou saída, não seja presumido o crédito ou anulado o crédito, respectivamente, a não ser disposição em contrário da lei (a lei é que teria de prever as exceções à regra, como estabelece o dispositivo citado do ICMS).

1) No ICMS, várias cadeias de comercialização têm, da primeira à última operação, o mesmo produto, o que poderia justificar uma análise da cadeia como um todo. No IPI, quase na totalidade dos elos da cadeia, o produto na saída é diferente daquele que entrou (possivelmente, com alíquotas diferentes).

2) O segundo ponto é que o IPI é um imposto federal e o ICMS, estadual. No caso do IPI, compete apenas à União estabelecer suas alíquotas de forma a atender seus objetivos extrafiscais (e.g., fomento de um certo setor da indústria ou a seletividade, que é obrigatória). No caso do ICMS, temos 26 Estados e o DF, estabelecendo suas políticas e, frequentemente, usando de manobras que alimentam a chamada “guerra fiscal”. Engana-se, portanto, Paulo de Barros quando deduz que o art. 155, §2º, II foi introduzido na CF88 para “beneficiar” os Estados. O principal objetivo de explicitar aquele dispositivo (que está implícito no método adotado pelo constituinte para a não cumulatividade), foi evitar a guerra fiscal. Prova disto é que reservou à lei complementar (hoje, a LC 87/96, com suas alterações) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais seriam concedidos e revogados (art. 155, §2º, XII, “g”). Atualmente, a forma escolhida pela lei é a deliberação prévia, no âmbito do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), após o que (autorização do CONFAZ) cada Estado ou DF poderá instituir, por lei específica aqueles benefícios (Art. 150, § 6º, CF – observe-se a parte final do dispositivo: *“Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.”* Para reforçar este entendimento, concessões de crédito presumido de ICMS e outros benefícios previstos em lei estadual/distrital e até mesmo em constituições estaduais, sem celebração de prévio convênio entre os Estados, foram considerados inconstitucionais (ADIMC 2.352, ADIn 1.587, ADIn 84, ADIn 773) “

3) A seletividade é obrigatória para o IPI e facultativa para o ICMS. E, conforme exposto acima, o crédito ficto é um atentado à seletividade. Novamente, temos uma razão mais forte para não admiti-lo no âmbito do IPI do que no ICMS.

Conclusão

O IPI não é um imposto que incide sobre “valor agregado” e o mecanismo da não-cumulatividade no sistema constitucional brasileiro não serve para dimensionar o valor agregado, mas sim para evitar a superposição de impostos e assegurar a dedução do imposto que incidiu na operação anterior. Apenas isso. Não devemos, então, nos deixar levar pela cantilena dos tributaristas que amiúde se utilizam de argumentos que se apóiam na experiência estrangeira, principalmente européia, quando se refere à tributação sobre o valor agregado.

Processo nº : 10640.000035/99-06
Acórdão nº : CSRF/02-02.364

Portanto, caindo por terra o pressuposto principal a partir do qual todos os outros argumentos se lastreiam, fica fácil entender porque a técnica da não-cumulatividade, no Brasil, é exercida pela sistemática de créditos e débitos do IPI ("método do crédito do imposto"), segundo o qual do imposto devido pela saída de produtos do estabelecimento deve simplesmente ser abatido o imposto relativo a produtos nele entrados (imposto sobre imposto e não base contra base ou método do valor acrescido).

Da falta de previsão legal dos créditos de IPI decorrentes de aquisição de insumos tributados isentos

As espécies de créditos do imposto previstas estão exaustivamente elencadas no Título VII, Capítulo IX, do RIPI/98, e em nenhum dos dispositivos integrantes daqueles capítulos há autorização para crédito do IPI na hipótese dos autos, ou seja, quando os insumos entrados no estabelecimento são isentos.

Assim, à luz da legislação que rege a matéria, só geram créditos de IPI as operações de compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem em que foi pago o imposto, em que há destaque do imposto na nota fiscal. Quando tais operações são desoneradas do imposto, em face de os produtos não serem tributados à alíquota zero ou adquiridos sob isenção, não ocorre o direito creditório, ante a inexistência de autorização legal para tanto.

Da Jurisprudência dos Tribunais Superiores

A princípio, esclareça-se que na declaração de inconstitucionalidade "incidental", efetuada pelo controle difuso, a decisão judicial faz coisa julgada apenas entre as partes, mesmo quando emanada pelo próprio STF, só alcançando terceiros não participantes da lide quando a lei tiver suspensa a sua executividade por meio de Resolução do Senado Federal, conforme determinado no art. 52, X, da CF/88 ou na hipótese prevista no art. 4º do Decreto nº 2.346/97, após autorização pelo Secretário da Receita Federal.

Também não se discute que nos termos do art. 1º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta. Acontece que, se feita uma leitura mais atenta do referido Decreto e não apenas uma interpretação isolada do caput do seu art. 1º, como muito amiúde se faz, verifica-se que não é suficiente o cumprimento dessas duas condições para que o julgador possa adotar o precedente do STF em controle difuso, dado que o teor do art. 1º ressalta que devem ser "obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto".

Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.

§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia ex tunc, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial.

Processo nº : 10640.000035/99-06
Acórdão nº : CSRF/02-02.364

§ 2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ao ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.

§ 3º O Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto.

(...)

Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;

II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;

III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;

IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Observe-se que os parágrafos do art. 1º do referido Decreto dão a real dimensão do escopo a ser observado pela Administração quanto à aplicação da jurisprudência dos Tribunais Superiores, seja no controle difuso ou no controle concentrado de lei declarada inconstitucional. O seu §1º diz respeito ao controle concentrado de constitucionalidade de lei ou ato normativo declarado inconstitucional e a extensão de seus efeitos; O §2º equipara os efeitos do controle concentrado de constitucionalidade de lei ao caso do controle difuso de constitucionalidade, desde que tenha ocorrido a suspensão da execução da lei ou ato normativo pelo Senado Federal; já o §3º faz uma ressalva ao parágrafo anterior, no sentido de autorizar tão-somente ao Presidente da República a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto. Atente-se ao fato de que a regra geral em relação ao controle difuso de lei é o aguardo de eventual Resolução do Senado suspendendo a execução de lei, que no caso foi excepcionado tão-somente ao Presidente da República. Veja que o art. 1º que delimita as regras gerais com suas respectivas exceções não dispõe em seu contexto de qualquer autorização para os órgãos julgadores quanto à extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto.

Somente no parágrafo único que está atrelado ao art. 4º é que existe um comando para o afastamento da lei declarada inconstitucional pelo STF em controle difuso, pois em controle concentrado os seus efeitos imediatos e *erga omnes* foram deveras disciplinados no art. 1º. Tal permissão necessita porém ser melhor contextualizada. Em primeiro lugar, não se trata de um artigo autônomo à parte, trata-se de um parágrafo vinculado ao caput de um artigo (4º), cujo conteúdo é uma permissão para o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, para o caso de o precedente jurisprudencial do STF seja considerado definitivo e inequívoco, que se tome as providências de suas alçadas no sentido de adequação das situações

Processo nº : 10640.000035/99-06
Acórdão nº : CSRF/02-02.364

jurídicas concretas ao que foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal em controle difuso. Atente-se ao fato de que o juízo de valor é atribuído ao Secretário da Receita Federal ou ao Procurador no âmbito de suas competências e não ao julgador que, a teor do parágrafo único do art. 4º apenas chancelaria, agora em seu âmbito, o que foi decidido pelo Secretário da Receita Federal ou Procurador-Geral da Fazenda Nacional através de determinado ato normativo.

Feitas essas considerações apenas no sentido de demonstrar que o Decreto nº 2.346/97 não nos vincula quanto à extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto no controle difuso de constitucionalidade de lei sem que tenha ocorrido a suspensão de sua execução pelo Senado Federal, passemos a demonstrar porque penso que os precedentes do STF, a meu ver, *data máxima vênia*, não preenche o requisito de “inequívocidade”.

A decisão do STF (RE 353.657-5/Pr), que teve como relator Min. Marco Aurélio, tratando de aquisições tributadas à alíquota zero, o desenvolvimento de seu voto condutor, a meu ver, coloca “uma pá de cal” também no caso das aquisições isentas, pois se escora em algumas premissas diametralmente opostas as adotadas no RE 212.484/RS, senão vejamos: O Ministro interpreta o art. 153, § 3º, II, CF e a expressão “montante cobrado nas anteriores”, asseverando que a compensação prevista na CF pressupõe cobrança verificada na operação anterior, **valor realmente satisfeito a título de tributo**: “possível é proclamar-se que a não-cumulatividade pressupõe, salvo previsão contrária da própria Constituição, tributo devido e recolhido anteriormente, concretude e não ficção relativamente a valor a ser compensado” (g.n). Diz que “em relação ao IPI nada foi previsto sob o ângulo do crédito, mesmo se cuidando de isenção ou não-incidência (...)” (g.n). Ora, levando-se às últimas consequências tal premissa, não há que se dar guarida ao argumento do diferimento do imposto na operação seguinte, para o caso específico também da isenção.

Podemos ainda acrescentar que nesse RE (353.657-5-PR) mais recente, apesar de também não se aplicar ao caso dos insumos isentos, mas sim tributados à alíquota zero, pautou-se por um discernimento também diferente do RE 212.484/RS, no que tange as implicações de a própria Constituição ter limitado somente o aproveitamento de créditos relativos ao ICMS. Nesse julgado o Ministro afasta aquelas restrições do ICMS, como nada tendo a ver com o princípio da não cumulatividade, o que não aconteceu no RE 353.657-5/PR). Nesse sentido, o Ministro Marco Aurélio assevera que “Quanto ao ICMS, a Constituição versa ainda sobre as consequências jurídicas de dois outros institutos que nada têm a ver com o princípio da não-cumulatividade. São eles a isenção e a não-incidência (...)” e mais adiante conclui “A exceção – o direito de creditamento – há de estar contemplada na legislação. (..)”. Vê-se que o argumento que foi trazido do contexto do ICMS com todas as suas peculiaridades que o diferenciam do IPI foi transportado para mundo jurídico do IPI, sem que fosse feita uma análise mais detida dessa importação no RE 353.657-5-Pr, o que não se verifica no RE 212.484/RS, em face até do amadurecimento natural da questão.

Também não se pode olvidar que atualmente a empresa que vende produtos isentos ou imunes à tributação do IPI pode se valer do incentivo estatuído no art. 11 da Lei nº 9.779/99 para ressarcir o que pagou a título do mesmo imposto nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, aplicados na produção de produtos industrializados. A existência de referida Lei no nosso ordenamento jurídico não foi analisada pelo STF de forma mais detida para daí extrair as repercussões pertinentes. Ora, a se permitir a concessão de crédito de IPI também na que comprou os produtos isentos estar-se-ia, à mais

Processo nº : 10640.000035/99-06
Acórdão nº : CSRF/02-02.364

crystalina evidência, prejudicando o Erário, vez que este devolveria o mesmo valor (em tese) em duplicidade: na que vendeu e na que comprou o produto, ambas na forma de ressarcimento.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Sala das Sessões – DF, em 24 de julho de 2006.


ANTONIO BEZERRA NETO



Processo nº : 10640.000035/99-06
Acórdão nº : CSRF/02-02.364

VOTO VENCEDOR

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Relatora.

Ouso divergir do ilustre Relator no que diz respeito ao ressarcimento de IPI no caso das aquisições de produtos isentos.

A União, na esteira da característica extrafiscal do IPI, como meio de redirecionar a industrialização para as regiões menos desenvolvidas do país, normalmente Norte e Nordeste, ou para estimular o desenvolvimento de determinadas atividades, ou, ainda, para aumentar a atividade voltada para um determinado fim, como, por exemplo, a fabricação de produtos para exportação, criou os chamados créditos incentivados, que são aqueles concedidos a título de estímulos fiscais sem nenhum vínculo com o princípio constitucional da não-cumulatividade.³

O incentivo pode garantir a manutenção e a utilização de um crédito não permitido normalmente ou até mesmo permitir a presunção do crédito, de acordo com parâmetros estipulados em lei.

Dentro da categoria "créditos incentivados" existem créditos que são presumidos pelo próprio contribuinte, de acordo com os ditames da legislação. Como os demais, eles também derivam de permissão legal, porém não vêm destacados nas notas fiscais de aquisição, seguindo uma sistemática toda própria de apuração e, às vezes, de aproveitamento.

Todas as formas de créditos incentivados tem a sua previsão legal. O crédito presumido sobre os insumos desonerados do IPI, ao contrário, não encontra amparo na legislação, mas sim e fundamentalmente em decisões do Poder Judiciário, que quando advindas das Cortes superiores, possuem a competência de interpretar a Constituição Federal.

³ MASCARENHAS, Raymundo Clovis do Valle Cabral. *Tudo sobre IPI. Imposto sobre Produtos Industrializados*. 4.ed. São Paulo: Aduaneiras, 2002, p. 219.

Processo nº : 10640.000035/99-06
Acórdão nº : CSRF/02-02.364

No caso de crédito presumido relativo aos insumos isentos, o Poder Judiciário já se manifestou, pela sua mais expressiva Corte Suprema. Didaticamente, a situação pode ser hipoteticamente demonstrada pelo seguinte exemplo ⁴.

"A" é contribuinte do IPI e fabrica produto industrializado sujeito à alíquota positiva do IPI (40%). Em razão de circunstâncias legais (estabelecimento situado na Zona Franca de Manaus, por exemplo), a saída de seu produto é isenta. "B" é estabelecimento industrial que adquire o produto de "A", por R\$ 5.000,00, para utilização no seu processo produtivo. O produto fabricado por "B" também possui alíquota positiva (20%) e é vendido por R\$ 10.000,00. O valor do imposto destacado na nota fiscal por "B" é R\$ 2.000,00 (20% de R\$ 10.000,00), que será levado a débito no seu Livro de Apuração do IPI. O imposto pago na compra do insumo, se não houvesse a isenção, seria de R\$ 2.000,00 (40% de R\$ 5.000,00), que teria sido levado a crédito no citado livro de apuração. No fechamento do período, em condições normais, o contribuinte "B", neste caso, não teria imposto a recolher, pois no confronto de R\$ 2.000,00 de crédito com R\$ 2.000,00 de débito, resultaria saldo zero. Entretanto, dada a isenção, se "B" não tiver autorização para presumir o crédito, terá que pagar R\$ 2.000,00, o que, segundo os defensores desta tese, anularia todo o efeito da isenção concedida na fase anterior da cadeia produtiva, além de afrontar o princípio constitucional da não-cumulatividade.⁵

Historicamente, retornando no tempo, tem-se que a discussão envolvendo o creditamento do IPI não pago por motivo de isenção surgiu em 1991, no Rio Grande do Sul, com o MS 91.0009552-4, conforme informa o Min. Nelson Jobim, do STF, no julgamento da Reclamação nº 892 / RS.⁶ O juízo da 8ª Vara Federal de Porto Alegre, ao apreciar o Mandado de Segurança, decidiu pela existência do direito líquido e certo da empresa de abater do IPI devido sobre os produtos industrializados, no momento da saída de seu estabelecimento, o valor-crédito do IPI potencialmente incidente na operação anterior, na qual foram adquiridos produtos industrializados sujeitos à isenção da Zona Franca de Manaus.

⁴ Peço vênica para reproduzir excertos do brilhante voto integrante do Acórdão nº 202-16590, de que me valo como se minhas fossem as razões lá expostas.

⁵ BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI (Imposto sobre produtos industrializados)*, p. 51.

⁶ STF, Reclamação nº 892 / RS. Relator: Min. Nelson Jobim. Brasília, 31 de agosto de 1998. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 25 out. 2003.

Processo nº : 10640.000035/99-06
Acórdão nº : CSRF/02-02.364

Posteriormente, o TRF da 4ª Região confirmou a decisão de 1º grau, dela tendo recorrido a União, impetrando o RE nº 212.484/RS. O acórdão proferido pelo STF no julgamento deste RE, concluído em 05/03/98, relatado pelo próprio Min. Jobim, recebeu a seguinte ementa:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido.”⁷

Esta decisão do STF fez precedente e passou a fundamentar as decisões seguintes do STF, seguidas desde logo pelo STJ, pacificando-se a questão do direito ao crédito presumido sobre as aquisições isentas na esfera do judiciário. O valor a ser creditado é exatamente igual ao imposto que teria sido pago se isenção não houvesse, ou seja, é resultante da aplicação da alíquota prevista na TIPI⁸ sobre o valor da operação.⁹

A conclusão a que se chega é que o sistema de crédito presumido pretendido pela interessada vai de encontro com a interpretação do Judiciário, na aplicação do discutido princípio da não-cumulatividade na forma determinada pela CF/88.

Desde o julgamento do Recurso Extraordinário 212.484-2/RS, julgado pelo Pleno do STF em 05/03/98¹⁰, aquela Corte vem, sistematicamente, entendendo que, especificamente em relação aos insumos adquiridos sob o regime de isenção,

⁷ STF. RE nº 212.484 / RS. Relator: Min. Ilmar Galvão. Rel. Acórdão: Min. Nelson Jobim. Brasília, 5 de março de 1998. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 25 out. 2003.

⁸ Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI/2002. Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 27 out. 2003.

⁹ Conclusão extraída do voto do Min. Nelson Jobim, no julgamento do RE nº 212.484 / RS, em que se analisou detalhadamente a alíquota do xarope de refrigerante (40% e, posteriormente, 27%), bem como dos precedentes do STF relativos ao ICM, de vez que este tributo tem sempre alíquotas positivas.

¹⁰ D.J. de 27/11/1998.

Processo nº : 10640.000035/99-06
Acórdão nº : CSRF/02-02.364

hipótese objeto da lide, o creditamento do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção não ofende à CF (art. 153, §3º, II).

A não admissão do creditamento acarretaria a supressão dos efeitos pretendidos pelo próprio governo ao conceder a desoneração tributária para um dos elos da cadeia produtiva, uma vez que o adquirente acabaria por suportar toda a tributação quando da venda de seus bens e mercadorias.

Diante do exposto, são essas as razões que me norteiam no sentido de negar provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 24 de julho de 2006.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

