




Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 02 / 03 / 2004  
  
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10640.001798/99-75  
Recurso nº : 112.808  
Acórdão nº : 201-76.884

Recorrente : SIER MÓVEIS LTDA.  
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG

**IPI. DIREITO DE CRÉDITO RELATIVO À OPERAÇÃO ANTERIOR ISENTA.**

Conforme Decisão do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal ao julgar o Recurso Extraordinário nº 212.484-2 - RS, 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.

**IPI. DIREITO DE CRÉDITO RELATIVO À OPERAÇÃO ANTERIOR IMUNE, NÃO TRIBUTÁVEL OU SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO.**

As aquisições de insumos cujas operações sejam imunes, não tributáveis ou sujeitas a alíquota zero não geram crédito de IPI.

**COMPENSAÇÃO.**

O contribuinte que adquirir insumos isentos tem direito ao crédito do IPI aplicando-se a alíquota a que estiver sujeito o insumo adquirido sobre o valor do mesmo.

**Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SIER MÓVEIS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, quanto ao direito de crédito da operação anterior beneficiada e da compensação, nos casos de isenção. Vencidos os Conselheiros José Roberto Vieira (Relator), Antonio Mario de Abreu Pinto e Sérgio Gomes Velloso, que davam provimento na íntegra. Designado o Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 15 de abril de 2003.

  
Josefa Maria Coelho Marques

Presidente



Serafim Fernandes Corrêa  
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire e Rogério Gustavo Dreyer. Ausente justificadamente o Conselheiro Gilberto Cassuli.



Processo nº : 10640.001798/99-75  
Recurso nº : 112.808  
Acórdão nº : 201-76.884

Recorrente : SIER MÓVEIS LTDA.

## RELATÓRIO

A recorrente apresentou Pedido de Compensação, em 07/05/99 (fl. 01), com planilha de esclarecimento dos cálculos (fls. 25/31), alegando seu direito a crédito do IPI relativo a insumos, especialmente madeira, isentos, não tributados ou de alíquota zero, utilizados na fabricação de produtos industrializados, especialmente móveis, tributados pelo IPI à alíquota de 10%; anexando exposição dos seus motivos, primordialmente fundados em decisão do Supremo Tribunal Federal em caso similar, na alegação de desrespeito ao Princípio da Não-Cumulatividade e na diferença de tratamento constitucional do ICMS e do IPI, lembrando ainda jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais (fls. 03 a 13).

O despacho decisório da Delegacia da Receita Federal em Juiz de Fora - MG, de 16/06/99 (fls. 367 a 370), indeferiu a compensação pleiteada, pelo fato de que a Constituição, ao tratar da não-cumulatividade, trata da compensação do IPI devido com o "...montante cobrado..." anteriormente (art. 153, § 3º, II), bem como o Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172/66, ao explicitar o mesmo princípio, cogita do crédito do "...imposto pago..." na operação anterior (art. 49).

Cientificada dessa decisão, por Aviso de Recebimento de 23/06/99 (fl. 372, verso), e com ela inconformada, a contribuinte impugnou tal despacho decisório, por instrumento de defesa apresentado em 14/07/99 (fl. 373), no qual reitera e aprofunda as razões já mencionadas quando da formulação original do pedido (fls. 373 a 392).

A decisão de primeira instância, da autoridade da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora - MG, de 27/08/99, rejeitou os argumentos da impugnação, basicamente alegando a necessidade da ocorrência de tributo "cobrado" ou "pago" na operação anterior, na linha do referido despacho decisório; aduzindo comentários acerca da não extensão à petionária dos efeitos da decisão do STF invocada, cuja eficácia era apenas "inter partes"; acerca do tratamento constitucional diferenciado para o ICMS, porque nesse tributo o cálculo é feito "por dentro"; acerca da dificuldade para determinação da alíquota aplicável ao crédito solicitado; e refutando o argumento de violação ao Princípio da Não-Cumulatividade, que entende não desrespeitado; bem como refutando a possibilidade da compensação pretendida, por exigir um crédito líquido e certo da parte da contribuinte, que lhe parece inexistente (fls. 395 a 404).

Cientificada dessa decisão por Aviso de Recebimento de 20/09/99 (fl. 406 verso), a petionária interpôs Recurso Voluntário para este órgão colegiado, em 15/10/99 (fl. 407), reiterando os argumentos da impugnação, e estendendo os comentários sobre a decisão do STF e sobre a sua aplicabilidade ao caso, por força do Decreto nº 2.346, de 10/10/97 (fls. 407 a 422). Esse recurso foi encaminhado a este Segundo Conselho de Contribuintes pela DRJ em Juiz Fora - MG, em 11/11/99 (fl. 461).

É o relatório.



Processo nº : 10640.001798/99-75  
Recurso nº : 112.808  
Acórdão nº : 201-76.884

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
JOSÉ ROBERTO VIEIRA

Trata-se de Pedido de Compensação de créditos na conta-corrente do IPI, pela aquisição de insumos desonerados de tributação e destinados à elaboração de produtos tributados por esse imposto. A legitimidade de tais créditos e do direito à compensação, portanto, constituem as questões essenciais a serem discutidas no presente processo.

**1. Dever Processual de Urbanidade**

Preliminarmente, contudo, parece-nos adequado considerar alguns procedimentos da recorrente em seus esforços de defesa. É o que fazemos a seguir, com brevidade.

Em seu instrumento de impugnação ao despacho decisório inicial, discordando da interpretação assumida pelo funcionário da administração tributária responsável por aquela decisão, afirma a contribuinte que *“É dever do agente público manter-se afinado com as evoluções interpretativas... sob pena de incorrer na prática de crime tipificado como excesso de exação, conforme preceitua o art. do Código Penal”* (grifamos) (fl. 374).

Classificado pelo legislador penal entre os crimes praticados contra a administração pública, o crime de Excesso de Exação, tipificado no art. 316, § 1º, do Código Penal – Decreto-Lei nº 2.848, de 07/12/40, consiste na exigência de tributo que o funcionário *“...sabe ou deveria saber indevido...”*, ou na exigência de tributo devido, mas levada a efeito com o emprego de *“...meio vexatório ou gravoso...”*. Conquanto não se possa negar a necessidade de que os agentes da administração tributária conheçam e acompanhem as tendências quanto à interpretação da legislação tributária, encontramos distantes, no presente caso, de situação em que se caracterize tributo *“que se sabe”* ou *“que se deveria saber indevido”*; como o demonstra o panorama de manifestações doutrinárias e jurisprudenciais em ambos os sentidos da questão deste processo. E como não ocorreram, no caso, meios vexatórios ou gravosos na exigência, **não se pode cogitar, nem de longe, de excesso de exação, cogitação que a nós parece indubitavelmente “excessiva”**.

Ainda em sua impugnação, quando o sujeito passivo verifica que o funcionário da DRF em Juiz de Fora - MG recorreu ao apoio doutrinário de RICARDO LOBO TORRES, assevera: *“Recusa-se o agente público a reconhecer o direito indiscutível do contribuinte... colacionando doutrina casuística, denominando o expositor como ‘abalizado tributarista’. Cabe afirmar, nem tão abalizado assim, posto sequer conhecer, aquele profissional do direito, a tendência julgadora do Supremo Tribunal Federal...”* (grifamos) (fl. 374).

Primeiro, registre-se que não é o conhecimento das inclinações do STF ou de qualquer outro tribunal que assegura a qualquer jurista a garantia de construir uma doutrina mais ou menos abalizada. Segundo, uma vez que o agente da administração que recorreu àquele doutrinador não esclareceu devidamente de que edição de sua obra lançou mão (fl. 369), é **precipitada e temerária a atitude da impugnante de dizê-lo desconhecedor da tendência julgadora de nossa corte suprema**. Poderia ter sido utilizada, por exemplo, a primeira edição da obra, cujo trecho transcrito se encontra na mesma página citada, e que é de 1993, um quinquênio



Processo nº : 10640.001798/99-75  
Recurso nº : 112.808  
Acórdão nº : 201-76.884

antes da decisão do STF levada em conta<sup>1</sup>. Tanto é verdade que, em edições mais recentes, como na décima, por exemplo, aquele respeitado mestre da UERJ, depois de repetir o trecho citado pelo funcionário da administração (à fl. 369 deste processo), acrescenta: "...mas o STF recusou a aplicação ao IPI das mesmas regras constitucionais do ICMS (RE 212.484, DJ 27/11/98)"; fazendo menção exatamente ao mesmo julgado invocado pela defendente<sup>2</sup>.

Entendemos conveniente recomendar ao sujeito passivo maior prudência e cautela em suas manifestações, porque, embora não se tenha valido das "...expressões injuriosas...", vedadas pelo art. 16, § 2º, do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, certamente não atendeu com inteireza a todos os deveres do administrado no processo administrativo federal (art. 4º da Lei nº 9.784, de 29/01/99), especificamente não atendeu com inteireza ao seu dever de urbanidade (art. 4º, II).

## 2. Crédito do IPI "Cobrado" ou "Pago": Sentido

Tanto o despacho decisório inicial quanto a decisão de primeira instância tomaram por base, para negar o crédito de IPI pretendido pela recorrente, as disposições expressas do texto constitucional e do Código Tributário Nacional.

Ao submeter o IPI ao Princípio da Não-Cumulatividade, estabelece a Constituição, em seu art. 153, § 3º, II, que o IPI "*será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*" (grifamos).

De modo similar, o CTN – Lei nº 5.172, de 25/10/66, art. 49, ao detalhar aquele mesmo princípio do IPI, determina: "*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*" (grifamos).

É vasta a doutrina que, neste caso, em particular, abomina a interpretação meramente literal. Desde a antiga manifestação de GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO<sup>3</sup> até aquela recente de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO<sup>4</sup>, passando por tantos outros respeitáveis estudiosos, como, por exemplo, HUGO DE BRITO MACHADO<sup>5</sup>, que a classifica como inadmissível<sup>6</sup>.

A respeito da interpretação literal, já tivemos a oportunidade de registrar: "*A interpretação literal é inevitável como início do processo hermenêutico (ENNECCERUS e KARL LARENZ), pois os textos legais correspondem ao ponto de partida necessário da atividade interpretativa (JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENÇÃO e TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR), constituem a '...porta de entrada para... vontade da lei' (PAULO DE BARROS CARVALHO). Nada mais do que isso, porém: ponto de partida e porta de entrada. Se nela nos detivermos, satisfazendo-nos com a literalidade textual, nossa corrida hermenêutica não terá ido*

<sup>1</sup> Curso de Direito Financeiro e Tributário, Rio de Janeiro, Renovar, 1993, p. 313.

<sup>2</sup> Curso..., 10ª ed., 2002, *op. cit.*, p. 341.

<sup>3</sup> I.C.M. – Diferimento (Estudo Teórico-prático), São Paulo, Resenha Tributária, 1980, p. 24 (Estudos e Pareceres, 1).

<sup>4</sup> ICMS: Teoria e Prática, 4ª ed., São Paulo, Dialética, 2000, p. 199.

<sup>5</sup> Aspectos Fundamentais do ICMS, São Paulo, Dialética, 1997, p. 136.

<sup>6</sup> Isenção e Não-Cumulatividade do IPI, Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Dialética, nº 4, jan. 1996, p. 32.



Processo nº : 10640.001798/99-75  
Recurso nº : 112.808  
Acórdão nº : 201-76.884

*além da linha de saída, nossa aventura exegética não terá ultrapassado os limiares do acesso, não terá transposto os umbrais do pórtico da terra da interpretação, que principia efetivamente dali em diante, do texto avante. Por isso a interpretação meramente literal é classificada como '...ilusória' (TÉRCIO SAMPAIO), '...inferior...', 'Retrógrada e indefensável...', caracterizando '...a falta de maturidade do desenvolvimento intelectual' (CARLOS MAXIMILIANO)"<sup>7</sup>.*

Como na quase totalidade das situações, nesta também a interpretação literal decorre de uma leitura apressada dos textos legais, como já há muito sustentavam GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO<sup>8</sup>, e segue sustentando hoje ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>9</sup>; neste caso, em virtude especialmente da "...ineficiência redacional..." e da "...infeliz formulação vocabular..." do legislador<sup>10</sup>; conduzindo inevitavelmente a uma conclusão viciada, como testemunha PAULO DE BARROS CARVALHO: "A literalidade da interpretação do vocábulo 'cobrado', utilizado no dispositivo... induz o exegeta a pensar que o direito ao crédito decorre da extinção da obrigação tributária. A asserção é falsa"<sup>11</sup>.

Efetivamente, não é a cobrança ou o pagamento do imposto por parte do fornecedor que legitima o crédito do adquirente. É comum ocorrer, sugere JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, que o prazo para esse pagamento seja "...maior do que o período para fruição normal do crédito fiscal" por parte do adquirente<sup>12</sup>; hipótese confirmada por GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO, que ainda acrescentam: "Se a expressão 'montante cobrado' devesse ser interpretada nesse sentido literal, não haveria abatimentos... correspondentes a impostos:... de cobrança truncada pela concessão de novo prazo para pagamento (parcelamento); de simples inviabilidade de cobrança, por causas materiais (desaparecimento do contribuinte...); ...devidos por contribuintes 'falidos'..."<sup>13</sup>. E, numa definitiva razão, argumenta SOARES DE MELO: "...a efetiva cobrança (arrecadação) escapa ao conhecimento do adquirente..."<sup>14</sup> (grifamos). De fato, ao adquirente não é dado saber sequer se o fornecedor escriturou corretamente seus débitos de IPI nos livros fiscais, ou se o resultado da conta-corrente do IPI do fornecedor apontou saldo credor ou devedor no respectivo período de apuração, quanto mais saber se ele chegou a efetuar o correspondente recolhimento do tributo!

Eis porque, bem interpretando aqueles dispositivos legais, MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI conclui: "A Constituição não condiciona o direito à compensação do crédito ou montante cobrado nas operações anteriores à prova da repercussão..."<sup>15</sup>; tal como o faz igualmente HUGO DE BRITO MACHADO: "...jamais o fisco exigiu de qualquer

<sup>7</sup> A Semestralidade do PIS: Favos de Abelha ou Favos de Vespa?, Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Dialética, nº 83, ago/2002, p. 92.

<sup>8</sup> I.C.M..., op. cit., p. 22.

<sup>9</sup> ICMS, 6ª ed., São Paulo, Malheiros, 2000, p. 206.

<sup>10</sup> IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, Comentários à Constituição do Brasil, v. 6, t. I, São Paulo, Saraiva, 1990, p. 300 e nota nº 1.

<sup>11</sup> Isenções Tributárias do IPI, em face do Princípio da Não-Cumulatividade, Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Dialética, nº 33, jun/1998, p. 159.

<sup>12</sup> ICMS..., op. cit., p. 199.

<sup>13</sup> I.C.M..., op. cit., p. 23.

<sup>14</sup> ICMS..., op. cit., p. 199.

<sup>15</sup> Nota de Atualização nº 7.1, b, in ALIOMAR BALEEIRO, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, 7ª ed., atualiz. Misabel de Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 1997, p. 481.



Processo nº : 10640.001798/99-75  
Recurso nº : 112.808  
Acórdão nº : 201-76.884

*contribuinte a prova da cobrança, ou do pagamento, como condição para o uso do crédito correspondente”<sup>16</sup>. E não poderia ser diferente, porque, como assevera PAULO DE BARROS CARVALHO, “É despiendo saber se houve ou não cálculo do IPI embutido no valor do produto para justificar o direito ao crédito. Este, não decorre da cobrança... nem do pagamento do imposto...”<sup>17</sup>.*

Cientes de que a interpretação literal deve ser, no caso, descartada, e dispostos a empreender, como o recomenda PAULO DE BARROS, “...uma leitura mais séria e atenta...” daqueles dispositivos, de modo a compreendê-los “...em uma dimensão mais ampla do que a sugerida pela dicção literal”, de sorte a identificar um “...sentido mais amplo...” do que imposto “cobrado” ou “pago” (GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO<sup>18</sup>), sem perder de vista que nosso objeto de trabalho é o nosso direito positivo, passemos em breve revista os esforços interpretativos de nossa melhor doutrina.

Principiemos por registrar o ponto de vista de PAULO CELSO BERGSTROM BONILHA: “Parece-nos que a acepção ‘montante’ (de imposto) ‘cobrado’, que vem de ser utilizada pelo legislador constitucional... pressupõe, antes de mais nada, que se trata de (montante) de imposto que foi objeto de lançamento” (grifamos); e muito embora acrescente, o autor, adequadamente, que tal requisito “...não implica... prova do pagamento do imposto”, bastando a regular formalização<sup>19</sup>, não podemos deixar de fazer coro com a discordância de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO<sup>20</sup>, uma vez convencidos de que é “...irrelevante o fato do tributo ter sido ou não ‘lançado’ na operação anterior”<sup>21</sup> (grifamos).

Cientificamente mais consistente é a doutrina antiga, de mais de três décadas, de HUGO DE BRITO MACHADO, que informa: “Já em livro publicado em 1971, sustentamos que a palavra pago, nesse contexto, teria de ser entendida como incidente...”<sup>22</sup>. Tese que obteve significativas adesões, como a de ALCIDES JORGE COSTA<sup>23</sup>, de EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO<sup>24</sup>, de RICARDO LOBO TORRES<sup>25</sup>, de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO<sup>26</sup> e de tantos outros<sup>27</sup>. Dentre as quais, sublinhamos a sutileza da manifestação de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, apesar de voltado para o ICMS: “Basta que as leis de ICMS

<sup>16</sup> Isenção e..., *op. cit.*, p. 32.

<sup>17</sup> Isenções Tributárias..., *op. cit.*, p. 160. No mesmo sentido: IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, *Comentários...*, *op. cit.*, p. 300, nota nº 1.

<sup>18</sup> I.C.M..., *op. cit.*, p. 75 e 28.

<sup>19</sup> IPI e ICM: Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa, São Paulo, Resenha Tributária, 1979, p. 143.

<sup>20</sup> ICMS..., *op. cit.*, p. 200.

<sup>21</sup> I.C.M..., *op. cit.*, p. 24.

<sup>22</sup> Aspectos..., *op. cit.*, p. 136. A referência do autor é à obra *Imposto de Circulação de Mercadorias*, São Paulo, Sugestões Literárias, 1971, p. 133.

<sup>23</sup> ICM na Constituição e na Lei Complementar, São Paulo, Resenha Tributária, 1978, p. 156: “...o sentido de cobrar só pode ser o de incidir”.

<sup>24</sup> Fundamentos do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), São Paulo, RT, 2002, p. 51: “...o vocábulo ‘cobrado’ não pode ser entendido no sentido de ‘exigido’, mas de ‘incidido’”.

<sup>25</sup> Curso..., 9ª ed., 2002, p. 341. A despeito de citado pelo primeiro despacho decisório que negou o pedido, no sentido do não cabimento do crédito oriundo de operações isentas ou fora do campo de incidência, esse jurista estabelece a identidade: “...montante cobrado (=incidente) nas operações anteriores...”.

<sup>26</sup> ICMS..., *op. cit.*, p. 199/200.

<sup>27</sup> Por exemplo, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, que afirma: “À evidência, não pretende o constituinte cuidar de imposto ‘cobrado’, mas de imposto incidente...” – *Comentários...*, *op. cit.*, p. 301, nota nº 1.



Processo nº : 10640.001798/99-75  
Recurso nº : 112.808  
Acórdão nº : 201-76.884

tenham incidido sobre as operações... anteriores para que o abatimento seja devido”<sup>28</sup>. Atente-se para o fato de que aquilo que parece necessário a ROQUE CARRAZZA não é que a norma de incidência do tributo (IPI, no nosso caso) tenha incidido, mas que “as normas do tributo” (IPI) tenham incidido, mesmo que tenham sido apenas normas de providências administrativas, incidindo para promover a formalização da operação, declarando a existência de uma imunidade, de uma isenção ou da simples não incidência.

O próprio HUGO DE BRITO MACHADO enveredou por esse entendimento, afirmando que “O que se exige é que exista tributo relativo à operação anterior”<sup>29</sup>; e sustentando que imposto “...pago, ou cobrado, nesse contexto, havia de ser entendido como o imposto relativo às operações anteriores. Não apenas o imposto devido, mas também o que não o seja, em virtude de imunidade, ou de isenção” (grifamos)<sup>30</sup>. E isso porque o dado que legitima o direito ao crédito foi bem explicitado por GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO: “A gênese do crédito, o fato que constitucionalmente determina o surgimento desse direito é verdadeiramente a aquisição, por alguém, ...a industrial... da titularidade de mercadorias (de insumos, no caso do IPI, para a fabricação de produtos industrializados)” (esclarecemos, nos parênteses)<sup>31</sup>. Disse-o também, de modo mais sintético, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, ao afirmar que para o direito de crédito importa a “...existência de uma anterior operação... sendo de todo irrelevante exigir-se ato de cobrança, ou prova da extinção da obrigação...”<sup>32</sup>.

Em resumo, o direito de crédito do adquirente legitima-se pela ocorrência da operação do fornecedor. Irrelevante que nessa operação anterior o IPI tenha sido “lançado”, “cobrado” ou “pago”. Mais: irrelevante até que nessa operação anterior haja “incidido” o IPI. Basta que ela tenha existido, e que se possa quantificar, de alguma forma, o IPI que lhe seria relativo, independentemente de incidência, lançamento, cobrança ou pagamento. Nesse sentido a observação de PAULO DE BARROS CARVALHO, de que o direito de crédito do adquirente reclama “...tão só a existência de operação anterior com tributo ‘apurado’, para que se possa isolar, com liquidez e certeza, o montante a ser abatido da operação subsequente”<sup>33</sup>. Trata-se aqui de “apurar” o “...imposto em tese cabível...”, o IPI “...potencialmente cabível” (GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO)<sup>34</sup>.

Só se compreenderá cabalmente, porém, a suficiência do existir uma operação anterior para justificar o crédito naquela que se lhe segue, se nos debruçarmos sobre o Princípio da Não-Cumulatividade. É o que fazemos em seguida.

### 3. Princípio da Não-Cumulatividade e Isenções

Já tivemos oportunidade de apreciar, no passado, a tão decantada condição do IPI e do ICMS de impostos sobre o valor agregado, concluindo: “O imposto sobre o valor agregado caracteriza-se juridicamente como tal por incidir efetivamente sobre a parcela acrescida, isto é, sobre a diferença positiva de valor que se verifica entre duas operações em seqüência, alcançando o novo contribuinte na justa proporção do que ele adicionou ao bem. Não é o caso

<sup>28</sup> ICMS, *op. cit.*, p. 207.

<sup>29</sup> Isenção e..., *op. cit.*, p. 32.

<sup>30</sup> Aspectos..., *op. cit.*, p. 137.

<sup>31</sup> I.C.M..., *op. cit.*, p. 24.

<sup>32</sup> ICMS..., *op. cit.*, p. 199.

<sup>33</sup> Isenções Tributárias..., *op. cit.*, p/164.

<sup>34</sup> I.C.M..., *op. cit.*, p. 32/33 e 74-75.



Processo nº : 10640.001798/99-75  
Recurso nº : 112.808  
Acórdão nº : 201-76.884

*do IPI ou do ICMS, que gravam o valor total da operação”<sup>35</sup>. E é larga e consistente a doutrina que apóia o nosso entendimento, como mencionada naquela oportunidade: PAULO DE BARROS CARVALHO, GERALDO ATALIBA, CLEBER GIARDINO, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES e tantos outros<sup>36</sup>.*

Contudo, **nossa preocupação em não caracterizar o IPI como um tributo sobre o valor agregado era apenas do ponto de vista estritamente jurídico**, em virtude da configuração constitucional e legal da sua base de cálculo. **Não hesitamos em lhe reconhecer essa condição do ponto de vista econômico**, como, aliás, à época, já registrávamos, comparando-o com o IVA italiano e com a TVA francesa: “...o ônus econômico sofrido pelo contribuinte europeu está razoavelmente próximo daquele que é imposto a nós...”<sup>37</sup>.

Considere-se, por exemplo, que, **num estado estrangeiro que adote um imposto sobre o valor agregado (econômica e juridicamente)**, determinado produto é fabricado e vendido por R\$ 100,00, com R\$ 10,00 de imposto (10% sobre o valor total), numa primeira operação; reelaborado e vendido por R\$ 200,00, com R\$ 10,00 de imposto (10% sobre a parcela acrescida de R\$ 100,00), numa segunda operação; e retrabalhado e vendido por R\$ 300,00, com R\$ 10,00 de imposto (novamente, 10% sobre a parcela acrescida de R\$ 100,00), numa terceira e última operação; perfazendo o **valor total de R\$ 30,00 de imposto recolhido aos cofres públicos no final do ciclo**. Já entre nós, em que o IPI, não sendo imposto sobre o valor agregado juridicamente, terá como base de cálculo o valor total de cada operação e não a parcela acrescida, **mas sendo um imposto sobre o valor agregado economicamente**, terá sempre assegurado o crédito do imposto relativo à operação anterior, o **resultado final, salvo minúcias da legislação, será aritmeticamente idêntico**. Vejamos: o produto é fabricado e vendido por R\$ 100,00, com R\$ 10,00 de IPI (10% sobre o valor da operação), numa primeira etapa; reelaborado e vendido por R\$ 200,00, numa segunda etapa, com R\$ 20,00 de IPI lançado (10% sobre o valor da operação), mas com R\$ 10,00 de IPI recolhido (R\$ 20,00 do IPI lançado menos R\$ 10,00 de crédito do IPI da operação anterior); retrabalhado e vendido por R\$ 300,00, numa terceira e última etapa, com R\$ 30,00 de IPI lançado (10% sobre o valor da operação), mas com R\$ 10,00 de IPI recolhido (R\$ 30,00 do IPI lançado menos R\$ 20,00 de crédito do IPI da operação anterior); totalizando o **valor de R\$ 30,00 de IPI recolhido aos cofres públicos no final do ciclo**.

De modo simplificado e prático, é o que dizia o Ministro NELSON JOBIM, em seu voto, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 212.484-2/RS, pelo STF, que motivou o pedido de compensação da recorrente: “*O objetivo é tributar a primeira operação de forma integral e, após, tributar o valor agregado. No entanto, para evitar confusão, a alíquota incide sobre todo o valor em todas as operações sucessivas e concede-se crédito do imposto recolhido na operação anterior. Evita-se, assim, a cumulação*” (transcrição à fl. 443 deste processo).

“*Figurativamente...*”, como assinala PAULO DE BARROS CARVALHO, “...é como se o direito ao crédito implicasse, em verdade, o ajuste da base de cálculo, incidindo o imposto tão-só sobre o ‘valor agregado’ do produto”<sup>38</sup> (grifamos). “*Figurativamente*”, diz o

<sup>35</sup> JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto*, Curitiba, Juruá, 1993, p. 122.

<sup>36</sup> *Ibidem*, p. 123.

<sup>37</sup> *Ibidem*, p. 122.

<sup>38</sup> *Isenções Tributárias...*, *op. cit.*, p. 159.



Processo nº : 10640.001798/99-75  
Recurso nº : 112.808  
Acórdão nº : 201-76.884

autor, porque para ele, assim como para nós, do ponto de vista exclusivamente científico-jurídico, não é adequado classificar o IPI como imposto sobre o valor agregado, mas, sob o ângulo econômico sim, é adequado fazê-lo<sup>39</sup>. Assim também JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, que, juridicamente, observa: "Não se deve portanto caracterizar o ICM como um imposto incidente sobre o valor acrescido"<sup>40</sup>; mas, economicamente, reconhece: "...o IPI... só recai sobre o valor adicionado..."<sup>41</sup>.

Novamente recorrendo à força esclarecedora dos exemplos, imaginemos uma primeira operação industrial, cujo produto final, no valor de R\$ 100,00, é beneficiado por uma isenção tributária; e que, numa segunda operação industrial subsequente, serve de insumo para a fabricação de outro produto, este vendido ao preço de R\$ 200,00, e tributado à alíquota de 10%. No caso de um imposto sobre o valor agregado do tipo clássico – jurídica e economicamente sobre o valor agregado – a base de cálculo dessa segunda operação seria de R\$ 100,00 e o valor do imposto seria de R\$ 10,00 (10% sobre a parcela acrescida de R\$ 100,00). Já no caso do nosso IPI – sobre o valor agregado, do ponto de vista econômico – a base de cálculo será de R\$ 200,00 e o valor do IPI lançado será de R\$ 20,00 (10% sobre o valor da operação). Mas, no caso do IPI, qual será o valor do IPI recolhido? Na linha da decisão administrativa de primeira instância deste processo, o valor do IPI a ser recolhido será o mesmo valor do IPI lançado – R\$ 20,00 – uma vez que, inexistindo IPI cobrado ou pago ou lançado ou incidente na operação anterior, inexistirá crédito para ser deduzido do valor do IPI lançado. Contudo, se assim for, o IPI da segunda operação não teria deixado de atingir apenas o valor agregado para passar a atingir, além dele, também o valor da operação anterior (que era beneficiada pela isenção)? Em outras palavras, não seria então magoada a natureza do IPI de imposto economicamente sobre o valor agregado, passando-se a tratá-lo como um imposto sobre o valor acumulado (valor anterior + valor agregado)?! Não seria então ferida a natureza do IPI de imposto não cumulativo, passando-se a tratá-lo como imposto cumulativo?!

Perguntas, aliás, que, com outras palavras, já formulava a contribuinte, no primeiro momento deste processo, quando apresentava o pedido original de compensação: "...é direito das impetrantes (sic) creditarem-se do quantum do IPI relativo à isenção, não-incidência ou alíquota reduzida a zero... sob pena de agressão ao princípio constitucional da Não-Cumulatividade... dadas as características do IPI, se não se reconhecer o direito ao crédito fiscal decorrente da operação realizada anteriormente, poder-se-á odiosamente considerar cabível o direito (!?!?) de cobrar tributo sobre o valor acumulado do produto (incluindo o preço da matéria-prima) e não apenas sobre o valor agregado?" (sic) (fls. 05/06 deste processo).

Não logramos imaginar, em sã consciência, outras respostas para essas indagações que não as confirmatórias do pecado constitucional, reconhecendo indisfarçavelmente adulterada a natureza não-cumulativa do IPI, que é constitucionalmente estabelecida!

Não é outra a visão de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES – "...o IPI... só recai sobre o valor adicionado e não sobre o valor da operação isenta mais o valor da operação que

<sup>39</sup> Hipótese de Incidência e Base de Cálculo do ICM, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (coord.), O Fato Gerador do ICM, São Paulo, Resenha Tributária, 1978, p. 355, (Caderno de Pesquisas Tributárias, 3); A Regra-Matriz do ICM, São Paulo, Tese (Livre Docência em Direito Tributário), PUC/SP, p. 371.

<sup>40</sup> Lei Complementar Tributária, São Paulo, RT e EDUC, 1975, p. 160.

<sup>41</sup> Teoria Geral da Isenção Tributária, 3ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 352.



Processo nº : 10640.001798/99-75  
Recurso nº : 112.808  
Acórdão nº : 201-76.884

*lhe é posterior (valor acumulado)" – que, ao considerar a negação do direito de crédito sobre insumos isentos, conclui: "Essa negativa... fere a inacumulatividade porque economicamente converte o IPI, tributo sobre o valor agregado, em tributo sobre o valor acumulado, desnaturando-o" (grifamos). E, de modo mais detalhado, explicita a conclusão: "...a denegação do direito à compensação, a pretexto de que nada fora pago em decorrência da isenção... ocorreria a cumulatividade do IPI precisamente porque, na ausência desta, acumular-se-ia imposto que não incidiu na etapa industrial anterior com imposto que incidiu na etapa subsequente... a inacumulatividade estará sendo violada!"<sup>42</sup> (grifamos).*

E ao examinarmos aqui o Princípio da Não-Cumulatividade do IPI em face das isenções, e em face, especificamente, da recusa do direito de crédito relativo a uma operação anterior isenta, reconheça-se que, ademais da violação desse princípio constitucional, **resta ainda profanado o instituto jurídico da isenção tributária.**

A partir de uma decisão judicial, GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO lecionam: *"Se a lei isenta uma operação, não pode o fisco exigir de outrém o imposto dispensado. Se a Constituição torna imunes certas operações, não se pode exigir posteriormente, de terceiros, o imposto excluído. Isso tornaria ineficazes a isenção e a imunidade"*<sup>43</sup>. Isso porque, em se tratando de um tributo não-cumulativo, como o IPI, é necessário que a isenção esteja adequada a essa natureza não-cumulativa do imposto, estendendo-se seus efeitos às diversas etapas do ciclo produtivo, de sorte a atingir o último elo da cadeia, sob pena de ineficácia da isenção, como apontavam aqueles juristas.

Tal necessidade não passou despercebida à argúcia jurídica de PAULO DE BARROS CARVALHO: *"...as isenções funcionam de forma diferenciada nos impostos não-cumulativos. Se o imposto é não cumulativo, a isenção, para respeitar sua natureza jurídica, há de ser 'não cumulativa'. De acordo com essa técnica impositiva, a isenção age como que imunizando a base de cálculo da operação que foi supedâneo da regra isentiva, de modo que garanta, no final da cadeia, a consecução da não-cumulatividade"*<sup>44</sup>.

Não sendo assim, poderia até justificar-se a recusa ao crédito relativo à operação anterior isenta, mas, de imediato, seríamos forçados a admitir não mais nos encontrarmos diante do benefício tributário da isenção, porque plenamente desfigurada. O diagnóstico preciso coube a HUGO DE BRITO MACHADO, em trabalho que SOUTO MAIOR BORGES, com todo seu rigor científico, avaliou como *"...de condensação teórica exemplar"*<sup>45</sup>: *"Pode parecer que não tendo sido cobrado o IPI na operação anterior, em face da isenção, inexistiria o direito ao crédito. Tal entendimento, porém, levaria à supressão pura e simples das isenções, que restariam convertidas em meros diferimentos de incidência"* (grifamos)<sup>46</sup>. Entendimento esse, do ilustre professor cearense, que ganhou adesões de peso tanto na doutrina (PAULO DE BARROS CARVALHO e JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, por exemplo<sup>47</sup>)

<sup>42</sup> Teoria Geral..., *op. cit.*, p. 352, 349 e 351.

<sup>43</sup> I.C.M..., *op. cit.*, p. 25.

<sup>44</sup> Isenções Tributárias..., *op. cit.*, p. 159.

<sup>45</sup> Teoria Geral..., *op. cit.*, p. 348.

<sup>46</sup> Isenção e..., *op. cit.*, p. 31.

<sup>47</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO, *Isenções Tributárias...*, *op. cit.*, p. 158 e 164. JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, *Teoria Geral...*, *op. cit.*, p. 348.



Processo nº : 10640.001798/99-75  
Recurso nº : 112.808  
Acórdão nº : 201-76.884

quanto na jurisprudência (como os Ministros NELSON JOBIM e MARCO AURÉLIO MELO, do STF – fls. 444 e 451 deste processo).

Curiosamente, a decisão monocrática de primeira instância assevera que, aceita a tese da defendente, terá ela um duplo benefício, porque, além de adquirir insumos desonerados do IPI, teria ainda direito ao crédito relativo à última operação (fl. 402). Se, de um lado, não se pode rejeitar a inclusão de uma isenção como espécie do gênero benefício tributário, de outro, não há como aceitar a visão do crédito relativo à operação isenta como “um benefício”. Isso porque, **inadmitido esse crédito para o adquirente**, o imposto passaria a incidir com dupla intensidade na segunda operação, atingindo tanto a parcela adicionada pelo adquirente quanto a parcela correspondente à operação anterior isenta; fazendo surgir uma obrigação tributária cuja ampliação quantitativa é diretamente proporcional à desoneração da operação precedente; e **eliminando, em suma, qualquer benefício advindo da isenção anterior para o adquirente!**

Logo, trata-se de um só e único benefício – o da isenção – e a concessão do crédito pela operação isenta tem a exclusiva finalidade da sua manutenção e sobrevivência. Ao contrário, **a denegação desse crédito** redundaria na “...*inocuidade do benefício...*” (Ministro MARCO AURÉLIO MELO – fl. 451 deste processo), torna “...*inócua a isenção*” (JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES<sup>48</sup>), “...*seria um verdadeiro engodo...*” (HUGO DE BRITO MACHADO<sup>49</sup>)! E o que pior e inadmissível: um engodo promovido e patrocinado pela administração pública, num estado cuja constituição consagra o mandamento da sua moralidade (art. 37)!

Uma vez demonstrado, neste caso, **o atentado ao Princípio da Não-Cumulatividade**, pela transformação da natureza do IPI em tributo sobre o valor acumulado; e uma vez demonstrada **a deturpação da figura da isenção**, pela sua conversão em diferimento da incidência; resta apenas lembrar a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO, de que a não-cumulatividade é um princípio que se enquadra entre os chamados “limites objetivos”, destinado “...*à realização de certos valores, como o da justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado, o da uniformidade na distribuição da carga tributária*”<sup>50</sup>; valores visceralmente ligados ao Princípio da Igualdade. Ora, se os contribuintes do IPI suportam-no sempre apenas sobre o valor agregado em cada operação, exigi-lo sobre o valor acumulado do adquirente de insumos isentos é indubitavelmente colocá-lo “...*em desigualdade de condições com os demais contribuintes...*”, como ensina SOUTO MAIOR BORGES<sup>51</sup>; donde **a violação derradeira deste caso, em detrimento do Princípio da Isonomia Tributária.**

#### 4. Desenho Constitucional da Não-Cumulatividade do IPI em face do ICMS

Quando o legislador constitucional determina que o ICMS será não-cumulativo (art. 155, § 2º, I), complementa esse mandamento com o seguinte: “*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*” (art. 155, § 2º, II). Já quando estabelece o mesmo

<sup>48</sup> Teoria Geral..., *op. cit.*, p. 349.

<sup>49</sup> Isenção e..., *op. cit.*, p. 31.

<sup>50</sup> Isenções Tributárias..., *op. cit.*, p. 156.

<sup>51</sup> Teoria Geral..., *op. cit.*, p. 353.



Processo nº : 10640.001798/99-75  
Recurso nº : 112.808  
Acórdão nº : 201-76.884

princípio para o IPI, permanece apenas na fixação genérica, sem excepcionar aquelas situações vinculadas às isenções do ICMS ou quaisquer outras (art. 153, § 3º, II).

Ora, se ao admitir o crédito do IPI em relação às operações anteriores, o legislador constitucional não vedou nenhuma hipótese, como o fez com o ICMS, parece óbvio que, no âmbito do IPI, as operações anteriores isentas estão incluídas na referência genérica às “operações anteriores”. Assim não seria somente diante de alguma ressalva explícita, como se apressou o constituinte a fazer em relação ao ICMS, e inexistem tais ressalvas em relação ao IPI. Portanto, é muito claro o caminho do raciocínio constitucional: **o crédito relativo às operações anteriores isentas, expressamente excluído para o ICMS, restrição não repetida pelo legislador da constituição quanto ao IPI, fica à evidência admitido na sistemática deste último imposto.**

Não é outro o entendimento de larga e respeitável doutrina que examinou a questão. É a visão de HUGO DE BRITO MACHADO<sup>52</sup>, de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES<sup>53</sup>, de EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO<sup>54</sup> e de muitos outros, dos quais pinçamos, a título ilustrativo, a conclusão de PAULO DE BARROS CARVALHO, que, no que concerne ao ICMS, observa: “...no caso do ICMS, o direito à não-cumulatividade nasce restrito...”; e, no que tange ao IPI, registra: “...entrevejo como plena a não-cumulatividade do IPI, o que implica reconhecer que não comporta qualquer ordem de restrição”<sup>55</sup> (grifamos).

E além da razão jurídica, de ordem puramente hermenêutica, há também razões histórico-políticas para que assim seja. Basta recordar, como o fazem HUGO DE BRITO MACHADO e PAULO DE BARROS CARVALHO, que essas restrições à não-cumulatividade do ICMS surgiram com a Emenda Constitucional nº 23, de 01/12/83, à Constituição de 1967/1969, cognominada “*Emenda Passos Porto*”, com o fito específico de combater as disputas entre os estados da federação, na chamada “*guerra fiscal*”<sup>56</sup>. Ora, tratando-se o IPI de um tributo de competência da União, **não faz sentido cogitar daquelas restrições, historicamente voltadas para a resolução de conflitos interestaduais, na esfera de um tributo federal.**

Perante o expressivo silêncio constitucional quanto a ressalvas à não-cumulatividade do IPI, é relevante sublinhar, ainda, que **o direito de crédito, decorrente da sistemática constitucional da não-cumulatividade, desfruta dessa mesma estatura constitucional, encontrando-se imune a investidas do legislador infraconstitucional.** Desse modo, “...não está no domínio legislativo, não se insere na esfera de competência do legislador” (GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO<sup>57</sup>); “...somente poderia encontrar restrições ao seu alcance no próprio texto da Lei Maior, o que, no caso do IPI, não ocorre” (EDUARDO

<sup>52</sup> Isenção e..., *op. cit.*, p. 30/31.

<sup>53</sup> Teoria Geral..., *op. cit.*, p. 350.

<sup>54</sup> Fundamentos..., *op. cit.*, p. 51/52.

<sup>55</sup> Isenções Tributárias..., *op. cit.*, p. 164.

<sup>56</sup> HUGO DE BRITO MACHADO, *Isenção e...*, *op. cit.*, p. 30/31. PAULO DE BARROS CARVALHO, *Isenções Tributárias...*, *op. cit.*, 162/163.

<sup>57</sup> I.C.M..., *op. cit.*, p. 76.



Processo nº : 10640.001798/99-75  
Recurso nº : 112.808  
Acórdão nº : 201-76.884

DOMINGOS BOTTALLO<sup>58</sup>); "...*não podendo sofrer qualquer alteração por força de preceitos jurídicos infra-constitucionais*" (sic) (PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>59</sup>).

Interessante ainda recordar que **toda cautela é pouca na consideração das restrições ao Princípio da Não-Cumulatividade**, pois qualquer ressalva que não aquelas taxativamente contempladas no texto da Lei Magna implica o resultado constitucionalmente vedado do aumento de tributo por vias indiretas. Nesse sentido, a advertência de ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>60</sup>.

E cerramos este item trazendo ao tema os chamados **princípios ontológicos do Direito**. O primeiro deles – "*tudo o que não está expressamente proibido é permitido*" – lembrado por SOUTO MAIOR BORGES<sup>61</sup>, para verificar que, expressamente vedado para o ICMS o crédito relativo a operações anteriores isentas, mas não para o IPI, ele é "*a contrario sensu*" permitido. O segundo deles – "*tudo o que não está expressamente autorizado está proibido*" – lembrado por PAULO DE BARROS<sup>62</sup>, porque, sendo aplicável ao estado, no direito público, gera a indagação formulada por este eminente publicista: "*...onde está a autorização expressa para vedar-se a isenção, no caso do IPI? Sabemos que existe para o ICMS, mas... o IPI?*"?

#### 5. Autonomia da Regra-Matriz de Incidência e da Regra-Matriz de Direito ao Crédito

Interessante e forte argumento científico é ainda aduzido ao tema por PAULO DE BARROS.

De um lado, existe a **Regra-Matriz de Incidência do IPI**, estabelecendo que, dada a ocorrência do fato descrito na hipótese legal de incidência, com a conseqüente subsunção e incidência, nasce a relação jurídica tributária prescrita no mandamento ou no conseqüente da norma, de caráter obrigacional, pela qual cabe ao sujeito passivo o dever jurídico de entregar ao sujeito ativo, detentor do correspondente direito subjetivo, uma certa quantia em dinheiro, a título de IPI<sup>63</sup>.

De outro lado, existe a **Regra-Matriz de Direito ao Crédito**, em que, em virtude da ocorrência do fato aquisição de insumos para fabricação de um produto industrializado (hipótese), surge uma relação jurídica de direito ao crédito (conseqüência ou mandamento), cujos pólos estão invertidos em relação à regra de incidência, pela qual cabe ao sujeito ativo (aqui o industrial adquirente), em face do sujeito passivo (aqui o estado como Fisco), um direito de crédito do imposto relativo a essa aquisição de insumos<sup>64</sup>.

<sup>58</sup> Fundamentos..., *op. cit.*, p. 47.

<sup>59</sup> Isenções Tributárias..., *op. cit.*, p. 163.

<sup>60</sup> ICMS, *op. cit.*, p. 218.

<sup>61</sup> Teoria Geral..., *op. cit.*, p. 350.

<sup>62</sup> Isenções Tributárias..., *op. cit.*, p. 163.

<sup>63</sup> Dedicamos ao tema toda a segunda parte de um livro: **A Regra-Matriz...**, *op. cit.*, p. 71/136; bem como a segunda parte de um capítulo de livro: **Imposto sobre Produtos Industrializados: Atualidade, Teoria e Prática**, in PAULO DE BARROS CARVALHO (coord.), **Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário**, São Paulo, Max Limonad, 1998, p. 536/557.

<sup>64</sup> Isenções Tributárias..., *op. cit.*, p. 151/154.



Processo nº : 10640.001798/99-75  
Recurso nº : 112.808  
Acórdão nº : 201-76.884

Por fim, interessa ao tema lembrar que também existe a **Regra de Isenção**, que, na visão desse mestre paulista, constitui uma norma de estrutura, dirigida à regra-matriz de incidência, e que a atinge em um dos seus critérios ou aspectos, mutilando-o parcialmente, de maneira que termina por afastar a incidência da regra-matriz num caso específico<sup>65</sup>.

É exatamente aqui que PAULO DE BARROS aponta o equívoco daqueles que pensam que o direito ao crédito nasce da regra-matriz de incidência, e o negam quando essa norma é atingida e parcialmente mutilada por uma regra de isenção, o que definitivamente constitui uma impropriedade, pois **o direito ao crédito decorre de norma própria e autônoma, que não se confunde com a regra-matriz de incidência, e que, por isso mesmo, não é de modo algum prejudicado pela regra de isenção.**

Confirmamos-lhe o raciocínio: *"O direito ao crédito do IPI não decorre da regra-matriz de incidência tributária, mas surge da regra-matriz de direito ao crédito. E as isenções tributárias que investem tão-somente contra a primeira, não maculam a segunda. O direito ao crédito se perfaz com total independência da circunstância de nascer ou não a obrigação tributária... Em suma, a isenção não exclui o direito ao crédito na operação seguinte. Atinge tão-somente a regra-matriz de incidência, comprometendo o nascimento da obrigação tributária".* E arremata: *"Forçoso é concluir, portanto, que o fato da operação anterior ser isenta do Imposto sobre Produtos Industrializados não interfere na instauração do direito ao crédito..."*<sup>66</sup> (grifamos).

## 6. Jurisprudência Judicial e Administrativa

No âmbito dos Tribunais Regionais Federais, há já algum tempo existem julgados nesse sentido, tal como, por exemplo: *"...IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO DE COMPENSADOS. EMPREGO DE MATÉRIAS-PRIMAS ISENTAS, NÃO-TRIBUTADAS OU REDUZIDAS À ALÍQUOTA ZERO. Em razão do princípio da Não-Cumulatividade, há que se aceitar os créditos impugnados"*<sup>67</sup>.

E na esfera do próprio STF, veja-se decisão já antiga, em caso similar, de importação de insumo isento: *"...IPI. Princípio da não-cumulatividade. Creditamento. Havendo isenção na importação da matéria-prima, há o direito de creditar-se o valor correspondente, na saída do produto industrializado"*<sup>68</sup> (grifamos).

De maior relevância, contudo, a decisão recente do STF que embasou o pedido de compensação da contribuinte: *"...IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA -*

<sup>65</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, 13ª ed., São Paulo, Saraiva, 2000, p. 480/489.

<sup>66</sup> *Isenções Tributárias...*, *op. cit.*, p. 164/165.

<sup>67</sup> AC nº 96.04.42556-0-PR, TRF 4ª Região, julgamento em 08/04/97 – *Apud* WALDEMAR DE OLIVEIRA, *Regulamento do IPI Anotado, Comentado e Atualizado*, São Paulo, Resenha, 2002, p. 171.

<sup>68</sup> ERE nº 97.434-SP, Supremo Tribunal Federal, Rel. Min. DJACI FALCÃO, DJU 05/08/83, p. 11.249 – *Apud* JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, *Teoria Geral...*, *op. cit.*, p. 361.



Processo nº : 10640.001798/99-75  
Recurso nº : 112.808  
Acórdão nº : 201-76.884

*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” (sic)<sup>69</sup> (grifamos).*

Deste último julgado, tomemos a boa síntese da questão no STF, conforme o voto do Ministro MARCO AURÉLIO MELO: “...durante dezoito anos, tivemos o tratamento igualitário, em se cuidando da não-cumulatividade dos dois tributos: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e o Imposto sobre Produtos Industrializados... Veio à balha a Emenda Constitucional nº 23, de 1983, a chamada Emenda Passos Porto, e aí alterou unicamente a disciplina concernente ao ICM... Houve modificação, em si, quanto ao IPI? Não, o IPI continuou com o mesmo tratamento que conduziu esta Corte a assentar uma jurisprudência tranqüilíssima, no sentido do direito ao crédito...”<sup>70</sup> (grifamos).

Nos tribunais administrativos, também já aconteceram diversas decisões na mesma linha da nossa suprema corte. Veja-se, a título de exemplo: “IPI. JURISPRUDÊNCIA – As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem de forma inequívoca e definitiva interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente obedecidas pela Administração Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto nº 2.346, de 10/10/97. CRÉDITOS DE IPI DE PRODUTOS ISENTOS – Conforme decisão do STF, RE nº 212.484-2, não ocorre ofensa à Constituição Federal (art. 153, § 3, II), quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção”<sup>71</sup>.

Há quem, como WALDEMAR DE OLIVEIRA, entenda “...discutível a idéia de que o Acórdão do STF baste para preencher as prescrições daquele Decreto”<sup>72</sup> (grifamos). Com efeito, o art. 1º daquele Decreto, tal como referido na decisão administrativa, determina que as decisões do STF que interpretem o texto constitucional, de modo inequívoco e definitivo, devem ser observadas pela administração pública; entretanto, as hipóteses contempladas nos seus parágrafos tratam de declarações de inconstitucionalidade, no controle concentrado ou difuso, ou de extensão pelo Presidente da República dos efeitos de decisão em caso concreto. Se pode pairar dúvida, porém, quanto à aplicabilidade do mencionado Decreto, dúvida nenhuma existe, ao nosso parecer, quanto aos bons e jurídicos fundamentos da decisão do STF no RE nº 212.484-2-RS.

#### 7. Alíquota Aplicável para Cálculo do Crédito de Operação Isenta

A decisão monocrática aponta essa dificuldade: “Se, para argumentar, fosse admitido o crédito referente a esses insumos, qual seria a alíquota admitida: a do produto final resultante da industrialização ou uma alíquota à escolha do contribuinte?” (fl. 400).

Parece-nos razoável, aqui, a reflexão de EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, debruçado exatamente sobre essa questão: “...se as matérias-primas, produtos intermediários e outros insumos irão ser empregados na industrialização de produto cuja saída é tributada pelo

<sup>69</sup> RE nº 212.484-2-RS, Supremo Tribunal Federal, Pleno, Rel. Min. NELSON JOBIM, julgamento em 05/03/98, DOU 27/11/98 – Apud EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, Fundamentos..., op. cit., p. 52/53. Neste processo, fls. 227/228.

<sup>70</sup> RE nº 212.484-2-RS..., op. cit. – Apud EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, Fundamentos..., op. cit., p. 53. Neste processo, fls. 181/182.

<sup>71</sup> Ac. 201-72.947, 2º Conselho de Contribuintes, julgamento em 07/07/99, DOU 19/04/2000 – Apud WALDEMAR DE OLIVEIRA, Regulamento..., op. cit., p. 171.

<sup>72</sup> Ibidem, p. 170, nota nº 264, c.



Processo nº : 10640.001798/99-75  
Recurso nº : 112.808  
Acórdão nº : 201-76.884

*IPI mediante a aplicação da alíquota X, soa natural que os créditos se façam pelo emprego da mesma alíquota*"<sup>73</sup> (grifamos). Tal reflexão é retomada por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, que chega a idêntica conclusão: *"...a alíquota do produto final deverá ser aplicada sobre o valor de aquisição do insumo isento"*<sup>74</sup> (grifamos).

#### 8. A Extensão do Crédito das Operações Isentas às Operações de Alíquota Zero, Não Incidência e Imunidade

Uma vez mais, partamos da decisão de primeira instância, que advertiu: *"...cumpre observar à recorrente que esta decisão proferida pelo STF, quanto ao direito ao crédito do IPI nos casos de o imposto não ter sido pago em operação anterior, circunscreve-se apenas aos casos de isenção, e não nos de imunidade, não incidência ou mesmo alíquota zero"* (fl. 159).

Quanto à hipótese da **alíquota zero**, a resposta é fácil para aqueles que, como nós, seguirmos a teoria das isenções de PAULO DE BARROS CARVALHO. De conformidade com essa visão, a norma de isenção é uma norma de estrutura voltada para a norma de incidência, que a golpeia em um dos seus critérios, mutilando-o parcialmente, e com isso afastando, no caso, a incidência do tributo. Ora, a regra que estabelece uma alíquota zero caracteriza-se como autêntica regra de isenção, pois atinge a norma de incidência no critério quantitativo do conseqüente ou mandamento, pela alíquota, ferindo-o parcialmente, para arredar a incidência em relação ao(s) produto(s) beneficiados com a alíquota zero.

Explica o teorizador dessa explicação da figura isencional: *"...o legislador muitas vezes dá ensejo ao mesmo fenômeno jurídico... mas não chama a norma mutiladora de isenção... É o caso da alíquota zero... Segundo pensamos, é um caso típico de isenção..."*<sup>75</sup> (grifamos).

Por isso, no que diz respeito a caso idêntico ao deste processo, PAULO DE BARROS conclui: *"...se a circunstância de a operação de aquisição deixar de ser isenta e passar a ser tributada com alíquota zero, o que para mim é a mesma coisa, essa alteração não terá a virtude de comprometer o direito subjetivo... ao crédito do IPI. Isso porque, reitero, juridicamente alíquota zero equivale a isenção..."*<sup>76</sup> (grifamos).

SOUTO MAIOR BORGES vai mais longe, ao incluir no raciocínio as hipóteses de isenção, alíquota zero e não-incidência: *"...não há incidência de norma obrigacional do IPI na isenção, não-tributação ou alíquota zero. Esse é um ponto comum que as reúne sob o mesmo regime jurídico exonerativo dentro do campo dos produtos industrializados"*; e por isso reivindica para as operações atingidas por qualquer dessas figuras o mesmo regime jurídico tributário, mantendo-se o direito de crédito relativo a operações anteriores isentas, de alíquota zero ou fora do campo de incidência do IPI<sup>77</sup>. E embora o mestre pernambucano não tenha cogitado nessa passagem de imunidade, é o mesmo seu entendimento, desde que nelas igualmente inexistente incidência<sup>78</sup>.

<sup>73</sup> Fundamentos..., op. cit., p. 54.

<sup>74</sup> Teoria Geral..., op. cit., p. 360.

<sup>75</sup> Curso..., op. cit., p. 483 e 487.

<sup>76</sup> Isenções Tributárias..., op. cit., p. 166.

<sup>77</sup> Teoria Geral..., op. cit., p. 354/355.

<sup>78</sup> Basta ver como esse cientista encara a imunidade: *"A regra de imunidade configura... hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada"* - *Ibidem*, p. 218.



Processo nº : 10640.001798/99-75  
Recurso nº : 112.808  
Acórdão nº : 201-76.884

Contudo, a questão pode ser resolvida com facilidade, até mesmo deixando-se de lado as diferentes posições doutrinárias quanto ao conceito e à explicação de todos esses fenômenos normativos. Senão, vejamos. **Nos casos em que a operação do fornecedor dos insumos é objeto de um desses benefícios tributários (isenção, alíquota zero, imunidade ou não-incidência), se ao adquirente que com eles fabrica um produto tributado pelo IPI não for assegurado o direito de crédito em relação à operação anterior beneficiada, seja qual for o benefício, ter-se-á sempre o IPI incidindo na segunda operação não sobre o valor nela agregado, mas sobre o valor acumulado, em flagrante desrespeito ao Princípio da Não-Cumulatividade; ter-se-á sempre o benefício tributário, seja ele qual for, transformado em diferimento da incidência, em manifesta desfiguração de qualquer um desses institutos jurídicos (isenção, alíquota zero, imunidade ou não incidência); e por fim, ter-se-á sempre a legislação do IPI tratando esse contribuinte adquirente, tributado sobre o valor acumulado, de modo desigual em relação aos demais, tributados sobre o valor agregado, em patente violação ao Princípio da Igualdade Tributária.**

É antiga e conhecida a sabedoria jurídica dos romanos, que desde há muito proclamavam: "*Ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio*" – Onde existir a mesma razão legal, deve prevalecer a mesma disposição legal. Ora, **as razões invocadas para que se reconheça o crédito do IPI, em relação às operações anteriores isentas, permanecem rigorosamente as mesmas em relação às operações anteriores de alíquota zero, imunes ou fora do campo de incidência do tributo.** Portanto, deve-se manter a mesma interpretação das disposições legais pertinentes, admitindo-se o direito de crédito em todas essas operações beneficiadas.

### 9. Direito à Compensação

Uma vez estabelecido o direito da recorrente ao crédito do IPI relativo à operação do fornecedor isenta, imune ou beneficiada com alíquota zero ou com não-incidência, resta apenas proceder ao exame do seu direito à pretendida compensação.

A falta de utilização desses créditos redundou em recolhimentos maiores do que os devidos, caracterizando-se o pagamento indevido e o seu **direito à restituição**, nos termos do **art. 165 do Código Tributário Nacional**, segundo o qual, "*O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo...*", em caso, por exemplo, de "*...cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido...*" (inciso I). Paralelamente ao direito à restituição, exsurge o **direito à compensação**, que, exigindo disposição expressa de lei, tem seu fundamento legal no **art. 170 do mesmo diploma**: "*A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública*".

No que diz respeito à **compensação**, a disposição expressa de lei exigida encontra-se no **art. 66 da Lei nº 8.383, de 30/12/91**, com a redação do **art. 58 da Lei nº 9.069, de 29/06/95**: "*Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos... o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente*"; compensação que, segundo o § 1º do mesmo artigo, "*...só poderá ser efetuada entre tributos... da mesma espécie*". Disposição acrescida pelo **art. 39 da Lei nº 9.250, de 26/12/95**: "*A compensação de que trata o art. 66, da Lei nº 8.383... somente poderá ser efetuada*



Processo nº : 10640.001798/99-75  
Recurso nº : 112.808  
Acórdão nº : 201-76.884

*com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal... da mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subseqüentes".* Disposição alterada posteriormente, como se vê no art. 1º do Decreto nº 2.138, de 29/01/97, que, tendo em vista os arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27/12/96, estabeleceu: *"É admitida a compensação de créditos do sujeito passivo perante a Secretaria da Receita Federal, decorrentes de restituição ou ressarcimento, com seus débitos tributários relativos a quaisquer tributos... sob administração da mesma Secretaria, ainda que não sejam da mesma espécie nem tenham a mesma destinação constitucional"*. E disposição assim consolidada no atual Regulamento do IPI, Decreto nº 4.544, de 27/12/2002, art. 207: *"Nos casos de pagamento indevido ou a maior do imposto... o valor correspondente poderá ser utilizado, mediante compensação, para pagamento de débitos do imposto do próprio sujeito passivo, correspondentes a períodos subseqüentes, independentemente de requerimento"*.

Relembrados os fundamentos legais imediatos dos direitos à restituição e à compensação, respectivamente, cabe afastar as possibilidades de confusão entre esses dois institutos. Em face de tributos indevidamente pagos, não se duvida de que se abrem as portas ao sujeito passivo tanto para a restituição quanto para a compensação, sendo esta última freqüentemente encarada como um caminho para a realização da primeira. *"O direito à restituição, todavia, não se confunde com o direito à compensação"*, avisa HUGO DE BRITO MACHADO<sup>79</sup>; *"São... institutos jurídicos completamente distintos"*, advertem GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO e GABRIEL LACERDA TROIANELLI<sup>80</sup>. *"Conquanto apresentem muitos pontos em comum... inequívocas afinidades..."*, especialmente o serem antecedidos de um pagamento indevido de tributos, *"...os institutos da restituição e a compensação não se equivalem por inteiro... não há absoluta identidade entre o regime jurídico da restituição do indébito de IPI e da compensação do indébito deste imposto"* (sic) (EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO<sup>81</sup>).

Esses institutos têm fundamentos legais próprios – art. 165 do CTN para a restituição e art. 170 do CTN para a compensação; e embora o indébito tributário possa constituir o pressuposto tanto da norma de restituição (sempre) quanto da norma de compensação (muitas vezes), são diversas as suas hipóteses normativas, pois o indébito preencherá sozinho todo o antecedente da norma de restituição, mas no antecedente da norma de compensação, além do indébito, necessariamente preexistirão relações recíprocas de crédito e débito; e, por fim, são distintas as suas conseqüências normativas, uma vez que a norma de restituição apresenta, no seu mandamento, uma única obrigação de dar, em que existe um crédito de *"...uma só mão"*, do contribuinte (aqui sujeito ativo) contra a Fazenda Pública (aqui sujeito passivo)<sup>82</sup>, enquanto a norma de compensação apresenta, no seu conseqüente, duas obrigações de dar, em que existem dois créditos de mão dupla, seja do contribuinte (sujeito ativo) contra a Fazenda (sujeito passivo), pelo indébito tributário, seja da Fazenda (sujeito ativo) contra o contribuinte (sujeito

<sup>79</sup> O Prazo Extintivo do Direito de pleitear Restituição e o Direito de compensar Tributo Indevidamente Pago, in VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (Coord.), *Problemas de Processo Judicial Tributário*, v. 2, São Paulo, Dialética, 1998, p. 134.

<sup>80</sup> *Decisões Judiciais e Tributação*, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (Coord.), *Decisões Judiciais e Tributação*, São Paulo, Resenha Tributária, 1994, p. 184, (Caderno de Pesquisas Tributárias, 19).

<sup>81</sup> *Fundamentos...*, op. cit., p. 177 e 179.

<sup>82</sup> EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, *ibidem*, p. 179.



Processo nº : 10640.001798/99-75  
Recurso nº : 112.808  
Acórdão nº : 201-76.884

passivo), por débito tributário posterior, obrigações e créditos que se extinguem mutuamente até onde se compensarem.

Quanto ao direito à restituição, embora já tenhamos localizado o seu fundamento legal imediato no art. 165 do CTN, é inevitável reconhecer que seu fundamento maior é mais remoto e mediato, situando-se em patamar hierarquicamente superior. Coordenando obra coletiva sobre o tema, em que reuniu a contribuição de vinte e um juristas, HUGO DE BRITO MACHADO informa: "*A primeira questão que propusemos consiste em saber se o direito à repetição tem fundamento constitucional, questão que os autores, sem discrepância, responderam afirmativamente... O direito à restituição do que tenha o contribuinte pago indevidamente tem inegável fundamento na Constituição...*"<sup>83</sup>. AROLDO GOMES DE MATTOS, por exemplo, invoca o amparo do direito de propriedade (art. 5º, XXII)<sup>84</sup>. JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO cogita inicialmente da noção do enriquecimento sem causa, para concluir que o fundamento constitucional está no Princípio da Tipicidade, que integra o da Legalidade<sup>85</sup>. GABRIEL LACERDA TROIANELLI, em investigação mais profunda, além do direito de propriedade (art. 5º, XXII), encontra sustentação no Princípio da Legalidade Tributária (art. 150, I) e no da Moralidade do Estado (art. 37)<sup>86</sup>. De nossa parte, sem excluir os demais fundamentos constitucionais, preferimos a reflexão de MARCELO FORTES DE CERQUEIRA, que fica "*...com o primado da estrita legalidade tributária como fundamento jurídico último do direito à repetição do indébito tributário*"<sup>87</sup> (grifamos).

Residindo na constituição o fundamento do direito à repetição do indébito, segue-se, como consequência necessária, a impossibilidade de que a legislação infraconstitucional venha a lhe impor restrições. Reconhece-o MARCELO FORTES DE CERQUEIRA: "*...o direito do particular à devolução das quantias indevidamente recolhidas aos cofres públicos, tendo origem no próprio texto constitucional, não poderá ser vedado nem restringido por força de nenhum dispositivo de ordem infraconstitucional, como, aliás, pretendeu o art. 166 do CTN*"<sup>88</sup>. Tal dispositivo do CTN estabeleceu que "*A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la*". Essa prova de assunção do ônus financeiro bem como essa autorização, exigências inexistentes no texto constitucional, indubitavelmente restringem infraconstitucionalmente o direito à repetição do indébito tributário, coarctando-lhe o exercício. Daí parecer-nos inconstitucional o dispositivo, na esteira de vasta doutrina<sup>89</sup>.

<sup>83</sup> Apresentação e Análise Crítica, in HUGO DE BRITO MACHADO (Coord.), *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*, São Paulo e Fortaleza, Dialética e ICET, 1999, p. 10/11.

<sup>84</sup> Repetição do Indébito, Compensação e Ação Declaratória, in HUGO DE BRITO MACHADO (Coord.), *Repetição...*, op. cit., p. 49.

<sup>85</sup> Curso de Direito Tributário, 2ª ed., São Paulo, Dialética, 2001, p. 245; e Repetição do Indébito e Compensação, in HUGO DE BRITO MACHADO (Coord.), *Repetição...*, op. cit., p. 232/233.

<sup>86</sup> Compensação do Indébito Tributário, São Paulo, Dialética, 1998, p. 19/33 e 133/134.

<sup>87</sup> Repetição do Indébito Tributário: Delineamentos de uma Teoria, São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 301/308 e 492.

<sup>88</sup> *Ibidem*, p. 309.

<sup>89</sup> HUGO DE BRITO MACHADO, Apresentação..., op. cit., p. 12.



Processo nº : 10640.001798/99-75  
Recurso nº : 112.808  
Acórdão nº : 201-76.884

Já no que concerne ao **direito à compensação**, são equilibrados os debates e os posicionamentos quanto à existência ou não de fundamentos constitucionais para ele, como o demonstra HUGO DE BRITO MACHADO<sup>90</sup>. Do que não se duvida é que, havendo, além da previsão legal genérica do Código (art. 170), **uma previsão legal específica** (art. 66 da Lei nº 8.383/91), **não se há de admitir qualquer limitação cuja origem seja infralegal**, na linha de MARCELO FORTES DE CERQUEIRA<sup>91</sup>, de VINICIUS TADEU CAMPANILE<sup>92</sup> e de tantos outros. Por isso se discute a validade da disposição que, à época do pedido original, se encontrava no art. 18 da Instrução Normativa SRF nº 21, de 10/03/97, e hoje consta do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 210, de 30/09/2002: *“É vedada a restituição a um contribuinte de crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela SRF cujo encargo financeiro tenha sido suportado por outro”*.

No que atine à restituição, esse mandamento simplesmente obsta de modo peremptório qualquer devolução de tributo cujo encargo financeiro tenha sido transferido para terceiro, sem exceção possível! Ora, o já lembrado art. 166 do CTN, que, aliás, serve de fundamento de validade para esse dispositivo, admite expressamente tal devolução em duas hipóteses: diante da prova de que o ônus financeiro foi assumido pelo sujeito passivo e perante autorização expressa do terceiro! Assim, é inevitável o reconhecimento da **flagrante ilegalidade desse dispositivo**, mesmo para aqueles que aceitam como válida a regra do citado art. do Código. Idêntico é o raciocínio para os que acatam a aplicabilidade do art. 166 também para os casos de compensação: **inafastável e patente ilegalidade!** Por fim, para os que, como nós, reputam o art. 166 do CTN em descompasso com o nosso sistema constitucional, trata-se de descarada **inovação legislativa do ato administrativo normativo**, ao desamparo de qualquer disposição de lei! É confluyente o pensamento de GABRIEL LACERDA TROIANELLI<sup>93</sup>.

Mas, afinal, o art. 166 do CTN se aplica ou não aos casos de compensação? Muito embora tenha razão TROIANELLI ao observar que *“...essa questão parece perder relevância em face da inconstitucionalidade do art. 166 do Código...”*, ignoremos por um instante esse nosso entendimento, em homenagem àqueles que não o adotam, e o fazem com seriedade jurídica, para raciocinar *“ad argumentandum tantum”*<sup>94</sup>.

O tema foi largamente debatido no **XIX Simpósio Nacional de Direito Tributário**, em outubro de 1994, para o qual contribuíram com trabalhos vinte e um juristas, e cujos debates conduziram à conclusão, aprovada pelo plenário, nos termos da Comissão de Redação, de que *“O art. 166 do CTN não se aplica à compensação de impostos indevidamente pagos”*<sup>95</sup>. Em obra coletiva mais recente, já antes mencionada, HUGO DE BRITO MACHADO, seu coordenador, identifica seguidores da corrente contrária a essa tendência, como RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO, JOSÉ MÖRSCHBÄCHER e outros, além de igualmente apontar os que aderem à visão

<sup>90</sup> *Ibidem*, p. 27.

<sup>91</sup> *Repetição...*, *op. cit.*, p. 432.

<sup>92</sup> **O Instituto da Compensação no Direito Tributário: Princípios Constitucionais, Tributários e Processuais**, Belo Horizonte, Nova Alvorada, 1996, p. 114.

<sup>93</sup> *Compensação...*, *op. cit.*, p. 113/114.

<sup>94</sup> *Ibidem*, p. 114/115.

<sup>95</sup> *Tributação em Debate – XIX Simpósio Nacional de Direito Tributário: Decisões Judiciais e Tributação*, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (Coord.), **Crimes Contra a Ordem Tributária**, São Paulo, Resenha Tributária e CEU, 1995, p. 387, (Pesquisas Tributárias – Nova Série, 1).



Processo nº : 10640.001798/99-75  
Recurso nº : 112.808  
Acórdão nº : 201-76.884

da não aplicabilidade, como GABRIEL LACERDA TROIANELLI, CARLOS VAZ, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS e outros, entre os quais o próprio HUGO DE BRITO MACHADO<sup>96</sup>. Esta última tese, aliás, tem sido adotada pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, como reporta EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO: "*Os valores recolhidos indevidamente devem ser restituídos ao contribuinte, podendo a restituição operar-se pela forma de compensação, incluída a correção monetária pelos índices oficiais. Não se aplicam (na compensação) as regras do art. 166 do Código Tributário Nacional*" (esclarecimento nos parênteses)<sup>97</sup>.

Arrolemos, com brevidade, os argumentos que depõem a favor da inaplicabilidade do art. 166 do CTN à compensação: primeiro, quando esse diploma tratou da restituição, no art. 165, acrescentou à hipótese, de imediato, a regra do art. seguinte, 166, mas quando disciplinou a compensação, no art. 170, silenciou significativamente quanto à aplicação da mesma regra, como também aponta HUGO DE BRITO MACHADO<sup>98</sup>; segundo, porque, se tratando de norma restritiva de direitos, sua compreensão não pode ser extensiva ou ampliativa, limitando-se à restituição, único campo de aplicação explicitamente eleito pelo legislador, como argumentam HUGO DE BRITO MACHADO<sup>99</sup> e ALEXANDRE MACEDO TAVARES<sup>100</sup>; terceiro, e principalmente, porque, constituindo institutos jurídicos diversos quanto aos respectivos fundamentos legais, hipóteses de incidência e conseqüências normativas, como demonstramos acima, têm regimes jurídicos próprios e inconfundíveis (HUGO DE BRITO MACHADO, em parte<sup>101</sup>), cuja "...diferença mais expressiva e significativa... é que, enquanto a restituição do tributo... fica sujeita ao árduo e, por vezes, inviável atendimento da regra consignada no art. 166 do CTN, esta exigência não se aplica quando se cuida da compensação de IPI" (EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO<sup>102</sup>).

Eis que apropriada, portanto, a conclusão de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO: "*Carece de juridicidade a Instrução Normativa SRF nº 21, de 10/3/97 (art. 18)...*", que se transfere para o dispositivo correspondente hoje em vigor – art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 210, de 30/09/2002.

Por fim, lembre-se que a possibilidade de compensação exige um crédito líquido e certo do sujeito passivo. O antigo Código Civil, Lei nº 3.071, de 1º/01/1916, já definia como "...líquida a obrigação certa, quanto à sua existência, e determinada, quanto ao seu objeto" (art. 1.533). Não resta dúvida quanto à existência desse crédito do sujeito passivo, como ampla e minuciosamente demonstrado nos itens 2 a 8, *retro*. Em relação à sua determinação, observe-se a existência da planilha de cálculos de fls. 25/31, fixando valores, sujeitos ainda à verificação fazendária. Donde líquido e certo o crédito do sujeito passivo.

## 10. Conclusão

<sup>96</sup> Apresentação..., *op. cit.*, p. 27/28 e 12.

<sup>97</sup> Resp. 190.274-MS, 2ª Turma, Rel. Min. HÉLIO MOSIMANN, DJU 08/03/1999 – Fundamentos..., *op. cit.*, p. 178/179.

<sup>98</sup> Apresentação..., *op. cit.*, p. 28.

<sup>99</sup> *Ibidem*, *loc cit.*

<sup>100</sup> Compensação do Indébito Tributário, Curitiba, Juruá, 2001, p. 143.

<sup>101</sup> Apresentação..., *op. cit.*, p. 28.

<sup>102</sup> Fundamentos..., *op. cit.*, p. 177.



Processo nº : 10640.001798/99-75  
Recurso nº : 112.808  
Acórdão nº : 201-76.884

Tudo isso posto, reconhecemos o direito de crédito da recorrente relativo à operação anterior isenta, imune, beneficiada com alíquota zero ou com não-incidência, sob pena, em caso contrário, do IPI ser calculado não sobre o valor agregado mas sobre o valor acumulado, magoando o Princípio da Não-Cumulatividade; sob pena, em caso contrário, de transformar qualquer um desses benefícios em simples diferimento de incidência, desfigurando-os por completo; sob pena, em caso contrário, de tratar de modo desigual e mais oneroso esse contribuinte (tomando para ele o valor acumulado) do que os demais (para quem se toma o valor agregado), violando assim o Princípio da Igualdade Tributária.

Outrossim, reconhecemos também o direito da recorrente à compensação pretendida, afastando a aplicação do art. 166 do CTN, bem como do art. 18 da IN SRF nº 21/97 e do art. 8º da IN SRF nº 210/2002.

Por fim, devolva-se o presente processo à Delegacia da Receita Federal de origem para, superadas as questões do direito ao crédito e do direito à compensação, verificar-se a correção dos cálculos efetuados pela petionária.

É o nosso voto.

Sala das Sessões, em 15 de abril de 2003.

  
JOSÉ ROBERTO VIEIRA





Processo nº : 10640.001798/99-75  
Recurso nº : 112.808  
Acórdão nº : 201-76.884

VOTO VENCEDOR DO CONSELHEIRO-DESIGNADO  
SERAFIM FERNANDES CORRÊA

Com o respeito e admiração de sempre, concordo com o entendimento do ilustre Conselheiro José Roberto Vieira apenas em relação ao crédito do IPI referente à aquisição dos insumos isentos, divergindo em relação aos demais (imunes, não tributáveis e/ou alíquota zero). Os consistentes argumentos apresentados servem para a isenção, mas não para as outras situações.

O IPI é não-cumulativo e isso significa dizer que o adquirente tem direito a creditar-se do imposto devido na operação anterior. No caso da isenção, o IPI continua devido para, em seguida, ser excluído pela isenção. Ora, sendo a isenção exclusão do crédito tributário, caso não houvesse o direito ao crédito teríamos apenas o diferimento. Exemplificando: uma empresa que adquirisse um insumo isento por R\$ 1.000,00, sujeito a alíquota de 10% de IPI, que servirá a um produto final também sujeito a alíquota de 10%, caso não tivesse direito ao crédito, terminaria pagando os R\$ 100,00 não pagos na primeira operação quando da venda do produto final. Por isso, a meu ver, quanto à isenção tem razão o ilustre Relator.

O mesmo argumento não serve para as situações em que a operação é imune, não tributável ou sujeita a alíquota zero. Seja porque não há incidência, seja porque no caso de alíquota zero, qualquer número multiplicado por zero é igual a zero.

Dessa forma, a recorrente pode compensar o IPI incidente na operação anterior quando se tratar de produtos isentos. O valor a ser compensado será aquele resultante da alíquota do insumo sobre o valor do mesmo.

O mesmo não ocorrerá nos demais casos.

A administração tributária tem o direito/dever de conferir/realizar todos os cálculos.

Isto posto, voto no sentido de admitir os créditos de IPI, apenas, em relação às aquisições de insumos isentos, negando em relação às outras aquisições.

Sala das Sessões, em 15 de abril de 2003.

SERAFIM FERNANDES CORRÊA