



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10640.002266/98-19
Recurso nº : 201-112.924
Matéria : RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 1ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : JOSANDRO MÓVEIS LTDA
Sessão de : 23 de janeiro de 2006
Acórdão nº : CSRF/02-02.154

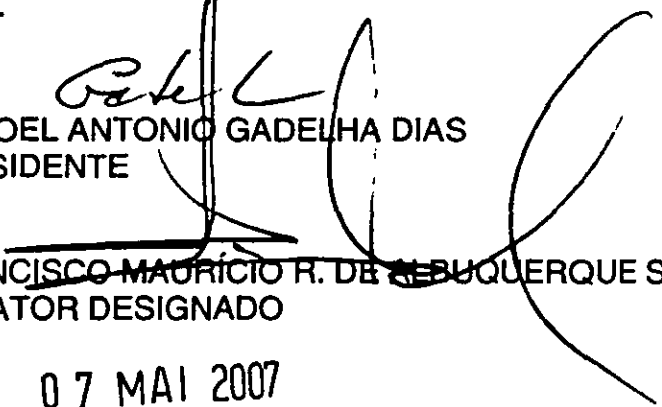
IPI.CRÉDITO INSUMO ADQUIRIDO SOB ISENÇÃO. Conforme decisão do Pleno do STF (RE. 212.484-2), não ocorre ofensa à Constituição Federal (artigo 153, parágrafo 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

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) e Henrique Pinheiro Torres que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.


MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


FRANCISCO MAURÍCIO R. DE ALBUQUERQUE SILVA.
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 07 MAI 2007

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, ROGÉRIO GUSTAVO DREYER, ANTONIO CARLOS ATULIM, DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA, ADRIENE MARIA DE MIRANDA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

ABN

Processo nº: 10640.002266/98-19
Acórdão nº: CSRF/02-02.154

Recurso nº : 201-112.924
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : JOSANDRO MÓVEIS LTDA

Relatório

Trata o presente processo de indeferimento de pedido de compensação sobre produtos industrializados – IPI, formalizado pela empresa em epígrafe, a qual pleiteia o reconhecimento do valor de R\$ 97.000,94 (noventa e sete mil reais e noventa e quatro centavos) – atualizado monetariamente nos moldes do § 3º do art. 66 da Lei nº 8.383 – a título de crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados pelas aquisições de matérias primas isentas, não tributadas ou de alíquota reduzida a zero, referentes ao período de janeiro de 1992 a julho de 1998.

O pedido de compensação foi apresentado à fl. 01, acompanhado de planilha de esclarecimento dos cálculos (fls. 20 a 25)

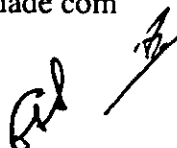
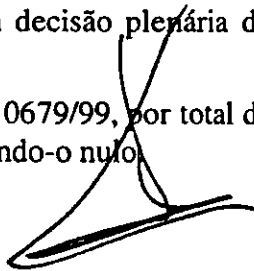
A Delegacia da Receita Federal em Juiz de Fora – MG, em despacho decisório de fls. 366 a 369, indeferiu a compensação pleiteada, com base na alegação de que a Constituição Federal no seu art. 153, §3º, II, ao se referir à não-cumulatividade, trata da compensação de IPI devida com o montante cobrado anteriormente, assim como o CTN, art 49, se refere ao crédito do imposto pago na operação anterior.

Irresignada com a decisão da DRF, apresentou impugnação, de fls 372 a 391, onde argumenta que houve subversão do fundamento básico do IPI, no despacho decisório, tomando como base decisão de questão análoga do STF e as Instruções Normativas nº 21 e 73/97. Por fim, pediu que fosse reconhecido o direito aos créditos decorrentes das operações realizadas com insumos isentos ou reduzidos à alíquota zero; além de declarado ilegal o despacho decisório.

Em decisão, de fls. 439 a 448, a DRJ em Juiz de Fora – MG, confirmou a decisão anterior e rejeitou os argumentos da impugnação sob o fundamento de que existia necessidade da ocorrência de tributo “cobrado” ou “pago” na operação anterior, afirmou ainda, que não houve qualquer violação ao princípio da não-cumulatividade.

Insurgindo-se contra a decisão prolatada pela DRJ, a recorrente apresentou Recurso voluntário a este Conselho de Contribuintes (fls. 451 a 466), onde solicitou, 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 interpretação do artigo 153, § 3, II da CF, a teor da decisão plenária do Supremo Tribunal Federal e do Decreto nº 2.346/97; e
- declare ilegal o despacho decisório de nº 0679/99, por total desconformidade com os instrumentos legais de regência, tornando-o nulo.



Processo nº : 10640.002266/98-19
Acórdão nº:

Os membros do Conselho de Contribuintes acordaram, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso da requerente apenas para os insumos adquiridos sob regime de isenção, através da decisão de fls. 525 a 547, nos termos da ementa:

"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.

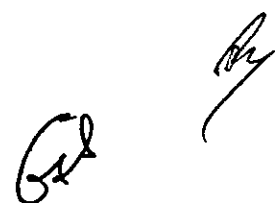
O contribuinte que adquirir insumos isentos tem direito ao crédito do IPI aplicando-se a alíquota a que estiver sujeito o insumo adquirido sobre o valor do mesmo.

Recurso provido em parte."

A representante da Fazenda Nacional, às 549 a 547, interpôs Recurso Especial com fundamento no art. 32, inciso I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes/MF, além de argumentar que "o princípio da não-cumulatividade, adotado pela Constituição Federal, consiste em compensar o que é devido em cada operação, com o montante cobrado nas etapas anteriores. Assim, se nada foi cobrado na etapa anterior, não há o que se compensar e, portanto, não há ofensa ao aludido princípio". Requereu que seja restabelecida a decisão de Primeira Instância Administrativa, afirmando que esta deu correta aplicação à legislação.

Em suas Contra-Razões, de fls. 566 a 567, a contribuintes repetiu os argumentos anteriormente citados, apresentou jurisprudências que confirmam seu entendimento e requereu que permaneça inalterada a decisão proferida pelo Conselho de Contribuintes.

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.

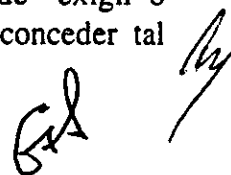
Correto o seu discernimento no sentido de separar as regras-matrizes de cada uma das situações. Porém, a meu ver, as premissas são verdadeiras, mas as conclusões que se extraem delas é que, a nosso ver, seriam falsas. Senão vejamos.

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.



Processo nº : 10640.002266/98-19
Acórdão nº:

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, entretanto, 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 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.

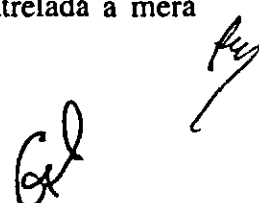
Feitas essas importantes digressões, voltemos para a análise do vocábulo “cobrado” disposto no indigitado dispositivo constitucional.

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:

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:

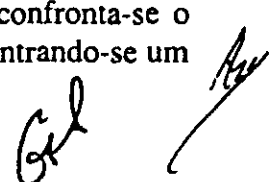
1) Métodos de Tributação não-cumulativa

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 IPI", 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.

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 IVAa 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***

¹Shoup, 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.

Processo nº : 10640.002266/98-19
Acórdão nº:

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 (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

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

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?

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 comezinho 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)

Processo nº : 10640.002266/98-19
Acórdão nº:

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 subseqüente. 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 vênua, 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 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

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, freqüentemente, 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*

Processo nº : 10640.002266/98-19

Acórdão nº:

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.

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 excoutoriedade 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.

§ 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.



Processo nº : 10640.002266/98-19
Acórdão nº:

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 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 preenchem o requisito de “inequívocidade”.

Outrossim, 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 conseqüências tal premissa, não há que se dar

Processo nº: 10640.002266/98-19

Acórdão nº: CSRF/02-02.154

guardada 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 peculiaridade 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 cristalina 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, em 23 de janeiro de 2006.


ANTÔNIO BEZERRA NETO



Processo nº : 10640.002266/98-19
Acórdão nº:

VOTO VENCEDOR

Conselheiro FRANCISCO MAURÍCIO R. DE ALBUQUERQUE SILVA, Relator

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

A matéria que se no apresenta para apreciação objetiva o reconhecimento do direito da contribuinte em poder escriturar e utilizar créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, oriundos de aquisições de produtos, mercadorias e/ou insumos, cujas entradas se deram através de operações isentas do referido imposto.

A esse respeito o Poder Judiciário já consolidou o entendimento sobre esta possibilidade de maneira tão sólida que não há como desvincular as decisões administrativas destas decisões judiciais como previsto no artigo 1º do Decreto nº 2.346/97.

A mesma matéria já foi objeto de apreciação pela Primeira Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes, pelo Acórdão 201-73509, que sintetizou o entendimento da matéria na seguinte ementa:

“IPI – JURISPRUDÊNCIA – As decisões do supremo tribunal Federal que fixem de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública direta e indireta, nos termos do Decreto nº 2.346, de 10.10.97. CRÉDITO DO IPI DE PRODUTOS ISENTOS – Conforme decisão do tribunal pleno do supremo tribunal Federal ao julgar o Recurso Extraordinário nº 212.484-2 (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 provido.”

O que significa afirmar que, se existe de fato o reconhecimento por parte do STF, no sentido de que a não incidência do IPI na aquisição de insumos na industrialização de produtos tributados por esse mesmo imposto, não afasta o direito ao creditamento do valor que teria sido pago caso não houvesse a isenção.

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 23 de janeiro de 2006.

FRANCISCO MAURÍCIO R. DE ALBUQUERQUE SILVA