



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10660.002209/2001-87
Recurso nº : 203-124079
Matéria : RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrente : TOTAL ALIMENTOS S/A.
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes
Sessão de : 25 de abril de 2006
Acórdão nº : CSRF/02-02.317

PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE CRÉDITO BÁSICO DE IPI E REQUERIMENTO DE COMPENSAÇÃO DE DÉBITO. O sistema de compensação de débitos e créditos do IPI é decorrente do princípio constitucional da não-cumulatividade; tratando-se de instituto de direito público, deve o seu exercício dar-se nos estritos ditames da lei. Não há direito a crédito referente à aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou não tributados.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presente autos de recurso interposto por TOTAL ALIMENTOS S/A.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

HENRIQUE PINHEIRO TORRES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 15 DEZ 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, GUSTAVO VIEIRA DE MELO MONTEIRO, ANTONIO CARLOS ATULIM, MARIA TERESA MARTÍNEZ LOPEZ, ANTONIO BEZERRA NETO, DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA, ADRIENE MARIA DE MIRANDA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo nº : 10660.002209/2001-87
Acórdão nº : CSRF/02-02.317

Recurso nº : 203-124079
Recorrente : TOTAL ALIMENTOS S/A.
Interessada : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Por já se encontrarem relatados os fatos em tela, adoto o relatório apresentado no acórdão recorrido:

"Por bem descrever os fatos adoto e transcrevo o relatório elaborado pela DRJ em Juiz de Fora -MG:

"Trata-se do pedido de ressarcimento de fls.01, baseado no art.11 da Lei nº 9.779/99 e na IN SRF nº 33/99.

O período de referência é o 1º trimestre de 2001.

Pleiteia-se o total de R\$ 1.411.003,62.

O RELATÓRIO FISCAL, em cujos termos se baseou o Despacho Decisório de fl.358, pode assim ser resumido:

"(...)

Nas verificações fiscais constatamos as seguintes irregularidades:

1-a empresa efetuou compensações indevidas no livro Registro de Apuração de IPI, a título de "CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS DE IPI" e "RESSARCIMENTO RECEITA FEDERAL", reduzindo o saldo devedor de IPI.

2-Compõem os "CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS DE IPI" no livro de Registro de Apuração de IPI os créditos presumidos de insumos, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos com aplicação de alíquota de IPI no valor zero ou NT (não tributado), reduzindo o valor do saldo devedor de IPI. O contribuinte não tem qualquer aquisição de produtos (insumos, matérias-primas...) sob regime de isenção do IPI.

3-os créditos extemporâneos de IPI, escriturados no Livro Registro de Apuração de IPI, foram atualizados monetariamente.

(...)

Não existe amparo legal para estes procedimentos efetuados pela empresa no RIPI/98, e nem nas normas e instruções de ressarcimentos constantes na IN SRF 33/99, IN SRF 21/97, IN SRF 23/97 e no artigo 11 da Lei nº 9.779/99.

(...)

Em 11/03/2002 a empresa protocoliza resposta ao Termo de Intimação Fiscal, não fornecendo quaisquer notas fiscais de insumos, metérias-primas, ou quaisquer outros produtos do processo produtivo. E deixando de comprovar os lançamentos dos "créditos extemporâneos" e dos "Ressarcimentos Receita Federal" registrados no RAIPI. A resposta, em suma, foi a seguinte:

Trata-se de créditos presumidos de IPI decorrentes das entradas de mercadorias desoneradas do IPI que foram aplicadas na produção de produtos tributados pelo mesmo imposto.

Embora o RIPI não discorra especificamente sobre esse crédito presumido do IPI, a sua utilização encontra respaldo no art.153, §3º, II, da Constituição Federal, que dispõe sobre o princípio da não-cumulatividade.

M₂

Ed

Cita decisão do Supremo Tribunal Federal onde consta o julgamento do RE Nº 212.484-2 e solicita as disposições do Decreto nº 2346/97, sobre a aplicação das decisões judiciais na esfera administrativa.

(...)

Nos termos do Decreto nº 2.346/97, a extensão dos efeitos de decisões judiciais dar-se-á:

1. em pronunciamento do STF em ação direta de inconstitucionalidade ou, em caso de declaração incidental por aquela órgão, após a suspensão de seus efeitos pelo Senado Federal;

2. nos casos de decisão proferida em caso concreto, por iniciativa do Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado Geral da União.

Como se vê, nenhuma dessas situações aplica-se ao RE 212.484-2.(...)

E ainda que o contribuinte pudesse se valer da referida decisão, as notas fiscais de entrada, que a empresa forneceu em 03/05/2002, para comprovar os créditos extemporâneos referentes a insumos, matérias-primas ou quaisquer outros produtos do processo produtivo, não estão sob regime de isenção de IPI.

Nas verificações fiscais constatamos que os insumos, as matérias-primas e os outros produtos adquiridos para o processo produtivo foram tributados à alíquota de IPI igual a zero ou NT, não tendo qualquer tipo de isenção de IPI nas notas fiscais de aquisições.

(...)

A empresa junta aos processos de ressarcimento de IPI, demonstrativos em que atualiza monetariamente os supostos créditos de IPI, utilizando a taxa SELIC.(...).

A correção monetária destes créditos não tem amparo legal. Este entendimento já vem sendo admitido pelo Conselho de Contribuintes por meio de vários acórdãos...

(...)

Assim sendo, fica totalmente desprovida de amparo legal a solicitação do pedido de ressarcimento de IPI, com base na decisão do Supremo Tribunal Federal referente ao julgamento do RE Nº 212.484-2 e da aplicabilidade do Decreto nº 2.346/97.

As compensações realizadas no livro Registro de Apuração de IPI, tornam-se indevidas, reduzindo de forma irregular os valores dos Saldos Devedor de IPI em cada decêndio de apuração do imposto.

Informamos que lavramos Auto de Infração – IPI, em 27/06/2002, processo nº 10660.002984/2002-13. Neste auto de infração estão computados os valores solicitados no Pedido de Compensação...

Entendemos, após o exposto acima, deva ser negado o valor integral do ressarcimento solicitado..."

Insurgiu-se a contribuinte contra o indeferimento do pleito por meio do arrazoado de fls. 426/438, que assim pode ser sumariado:

"(...)

(...) no caso específico, o trabalho fiscal deixou de observar a legislação tributária correspondente ao direito pleiteado, especialmente, o disposto no Decreto Nº 2.346/97, motivando decisão contrária ao texto constitucional e a legislação federal, em detrimento do disposto no caput do art. 37 da Constituição Federal.

(...)

Quanto à adoção do PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE, adotado para os impostos plurifásicos, tem a finalidade de evitar a sua incidência em cascata ... //

É importante ressaltar que a implementação desse PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE não é uma sugestão constitucional, é IMPERATIVA, como comenta a doutrina.

Em cumprimento desse mandamento constitucional, o STF, ao julgar matéria relativa a DIREITO DE CRÉDITO DE IPI em sessão PLENÁRIA – RE 212.484-2, por maioria de votos conclui pela admissibilidade do crédito de IPI presumido, para manter a neutralidade do imposto e coibir o efeito cumulativo.

A Contribuinte ressalta que pelo fato dessa decisão ter sido proferida pelo PLENO do Supremo Tribunal Federal, o Governo Federal já foi cientificado dessa inconstitucionalidade na forma do art.178 do Regimento Interno do STF..

Desta forma, constitui grave inconstitucionalidade a vedação ao crédito de IPI presumido, considerando que o Supremo Tribunal Federal em caso análogo julgou inconstitucional a prática da vedação ao crédito do IPI presumido, quando das aquisições de insumos desonerados do IPI empregados na industrialização de produtos tributados.

(...)

É mister esclarecer que a Contribuinte não pretende no caso específico a declaração de inconstitucionalidade privativa do Poder Judiciário, mas tão somente seja exercido o dever legal de promover o controle do ato administrativo, que não pode ser contrário ao texto constitucional, como é o caso do DESPACHO DECISÓRIO DRF/VAR/MG.

(...)

Outro óbice apontado no "Relatório de Ação Fiscal" decorre do fato das aquisições desoneradas do IPI da Contribuinte terem ocorrido sob a rubrica de alíquota zero e NT.

Contudo mais uma vez a peça fiscal equivoca-se, pois, ainda nas aquisições sob a alíquota zero ou desoneradas do IPI, aplica-se o Decreto nº 2.346/1997, conforme tem decidido o Conselho de Contribuintes".

Pelo Acórdão de fls. 515/524, a 3ª Turma de Julgamento das DRJ em juiz de Fora -MG indeferiu a solicitação.

Em tempo hábil, a interessada interpôs Recurso Voluntário a este Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 527/541), reiterando os argumentos trazidos na peça impugnatória."

O acórdão recorrido deliberou por meio da seguinte ementa:

"IPI - CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. O Princípio da não-cumulatividade do IPI é implementado pelo sistema de compensação do débito ocorrido na saída de produtos do estabelecimento do contribuinte com o crédito relativo ao imposto que fora cobrado na operação anterior referente à entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Não havendo exação de IPI nas aquisições desses insumos, por serem eles tributados à alíquota zero ou não tributados, não há valor algum a ser creditado.

Recurso negado."

A Contribuinte recorreu do referido acórdão, fls. 562/622, amparada no art.32, inciso II, do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, recebendo seguimento por meio do Despacho nº 414/2004, fl. 625, que deu seguimento ao Recurso Especial no tocante à questão dos direitos à créditos de IPI pertinente à aquisição de produtos tributados à alíquota zero.

A Fazenda Nacional apresentou, às fls. 627/633, Contra-Razões ao Especial interposto, alegando estar perfeito o entendimento adotado no acórdão recorrido.

É o relatório. 



VOTO

Conselheiro HENRIQUE PINHEIRO TORRES – Relator

O recurso merece ser conhecido por ser tempestivo e atender aos pressupostos de admissibilidade previstos no artigo 7º, parágrafo primeiro combinado com o art. 5º, inciso I, todos do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A solução da presente lide cinge-se, basicamente, em determinar se os estabelecimentos contribuintes de IPI têm direito ao ressarcimento de créditos desse tributo referente à aquisição de matéria-prima tributada à alíquota zero ou não tributada. A controvérsia tem como “pano de fundo” a interpretação do princípio constitucional da não-cumulatividade do imposto.

A não-cumulatividade do IPI nada mais é do que o direito de os contribuintes abaterem do imposto devido nas saídas dos produtos do estabelecimento industrial o valor do IPI que incidira na operação anterior, isto é, o direito de compensar o imposto que lhe foi cobrado na aquisição dos insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) com o tributo referente aos fatos geradores decorrentes das saídas de produtos tributados de seu estabelecimento.

A Constituição Federal de 1988, reproduzindo o texto da Carta Magna anterior, assegurou aos contribuintes do IPI o direito a creditarem-se do imposto cobrado nas operações antecedentes para abater nas seguintes. Tal princípio está insculpido no art. 153, § 3º, inc. II, *verbis*:

Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:

I - omissis

IV - produtos industrializados

§ 3º O imposto previsto no inc. IV:

I - Omissis

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;” (grifo não constante do original)

Para atender à Constituição, o C.T.N. estabelece, no artigo 49 e parágrafo único, as diretrizes desse princípio, e remete à lei a forma dessa implementação. //

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.

O legislador ordinário, consoante essas diretrizes, criou o sistema de créditos que, regra geral, confere ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto **cobrado** nas operações anteriores (o IPI destacado nas Notas Fiscais de aquisição dos produtos entrados em seu estabelecimento) para **ser compensado com o que for devido** nas operações de saída dos **produtos tributados** do estabelecimento contribuinte, em um mesmo período de apuração, sendo que, se em determinado período os créditos excederem aos débitos, o excesso será transferido para o período seguinte.

A lógica da não-cumulatividade do IPI, prevista no art. 49 do CTN, e reproduzida no art. 81 do RIPI/82, posteriormente no art. 146 do Decreto 2.637/1998, é, pois, compensar do **imposto a ser pago na operação de saída** do produto tributado do estabelecimento industrial ou equiparado o valor do IPI que **fora cobrado** relativamente aos produtos nele entrados (na operação anterior). Todavia, até o advento da Lei 9.779/99, se os produtos fabricados saíssem não tributados (Produto NT), tributados à alíquota zero, ou gozando de isenção do imposto, como não haveria débito nas saídas, conseqüentemente, não se poderia utilizar os créditos básicos referentes aos insumos, vez não existir imposto a ser compensado. O princípio da não-cumulatividade só se justifica nos casos em que haja débitos e créditos a serem compensados mutuamente.

Essa é a regra trazida pelo artigo 25 da Lei 4.502/64, reproduzida pelo art. 82, inc. I do RIPI/82 e, posteriormente, pelo art. 147, inc. I do RIPI/1998 c/c art. 174, Inc. I, alínea "a" do Decreto 2.637/1998, a seguir transcrito:

Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

I- do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto as de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. (grifo não constante do original)

De outro lado, a mesma sistemática vale para os casos em que as entradas foram desoneradas desse imposto, isto é, as aquisições das matérias-primas, dos produtos

intermediários ou do material de embalagem não foram onerados pelo IPI, pois não há o que compensar, porquanto o sujeito passivo não arcou com ônus algum.

A premissa básica da não cumulatividade do IPI reside justamente em se compensar o tributo pago na operação anterior com o devido na operação seguinte. O texto constitucional é taxativo em garantir a compensação do **imposto devido em cada operação com o montante cobrado na anterior**. Ora, se no caso em análise não houve a cobrança do tributo na operação de entrada da matéria-prima em razão de sua tributação a alíquota zero, não há falar-se em direito a crédito, tampouco em não-cumulatividade.

É de notar-se que a tributação do IPI, no que tange a não-cumulatividade, está centrada na sistemática conhecida como “imposto contra imposto” (imposto pago na entrada contra imposto devido a ser pago na saída) e não na denominada “base contra base” (base de cálculo da entrada contra base de cálculo da saída) como pretende a reclamante.

Esta sistemática (base contra base), é adota, geralmente, em países nos quais a tributação dos produtos industrializados e de seus insumos são onerados pela mesma alíquota, o que, absolutamente, não é o caso do Brasil, onde as alíquotas variam de 0 a 330%.

Havendo coincidência de alíquotas em todo o processo produtivo, a utilização desse sistema de base contra base caracteriza a tributação sobre o valor agregado, pois em cada etapa do processo produtivo a exação fiscal corresponde exatamente a da parcela agregada. Assim, se a alíquota é de 5%, por exemplo, o sujeito passivo terá de recolher o valor correspondente à incidência desse percentual sobre o montante por ele agregado. Isso já não ocorre quando há diferenciação de alíquotas na cadeia produtiva, pois essa diferenciação descaracteriza, por completo, a chamada tributação do valor agregado, vez que a exação efetiva de cada etapa depende da oneração fiscal da antecedente, isto é, quanto maior for a exação do IPI incidente sobre os insumos menor será o ônus efetivo desse tributo sobre o produto deles resultantes. O inverso também é verdadeiro, havendo diferenciação de alíquotas nas várias fases do processo produtivo, quanto menor for a taxa sobre as entradas (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) maior será o ônus fiscal sobre as saídas (produto industrializado). Exemplificando: a fase “a” está sujeita a alíquota de 10% e nela foi agregado \$ 1.000,00. Havendo, portanto, uma exação efetiva de \$ 100,00. Na etapa seguinte, a alíquota é de 5%, e agregou-se, também, \$ 1.000,00. A tributação efetiva dessa fase é de 0%, pois, embora a alíquota do produto seja de 5%, o crédito da fase anterior vai compensar integralmente o valor da correspondente exação e o sujeito passivo não terá nada a recolher. De outro lado, se os produtos da fase “a” forem taxados em 5% e o da “b” em 10%, mantendo-se os valores do exemplo

Processo nº : 10660.002209/2001-87
Acórdão nº : CSRF/02-02.317

anterior, a tributação efetiva nesta fase, na realidade é de 15%, como mostrado a seguir. Fase “a”: valor agregado \$1.000,00, alíquota 5%, imposto calculado \$ 50,00, crédito \$ 0,00, imposto a recolher \$ 50,00. Fase “b”: valor agregado \$ 1.000, alíquota 10%, imposto calculado \$ 200,00, (\$ 2.000 x 10%), crédito \$ 50,00, imposto a recolher \$ 150,00. Tributação efetiva 15% sobre o valor agregado.

Como se pode ver do exemplo acima, o gravame fiscal efetivo em uma fase da cadeia produtiva é inverso ao da anterior. Por conseguinte, nessa sistemática de imposto contra imposto adotada no Brasil, se uma fase for completamente desonerada, em virtude de alíquota zero ou de não tributação pelo IPI (produtos NT na TIPI), o gravame fiscal será deslocado integralmente para a fase seguinte.

Não se alegue que essa sistemática de imposto contra imposto vai de encontro ao princípio da não-cumulatividade, pois este não assegura a equalização da carga tributária ao longo da cadeia produtiva, tampouco confere o direito ao crédito relativo às entradas (operações anteriores) quando estas não são oneradas pelo tributo em virtude de alíquota neutra (zero) ou não ser o produto tributado pelo IPI. Na verdade, o texto constitucional garante tão-somente o direito à compensação do imposto devido em cada operação **com o montante cobrado** nas anteriores, sem guardar qualquer proporção entre o exigido entre as diversas fases do processo produtivo.

Assim, com o devido respeito aos que entendem o contrário, o fato de insumos sujeitos à alíquota zero comporem a base de cálculo de um produto tributado à alíquota positiva não confere ao estabelecimento industrial o direito a crédito a eles referente, como se onerados fossem. Até porque, em caso contrário, ter-se-ia que, para estabelecer o *quantum* a ser creditado, atribuir a tais produtos alíquotas diferentes das estabelecidas por lei. Em outras palavras, o aplicador da lei estaria legislando positivamente, usurpando funções do legislador.

Repise-se que a diferenciação generalizada de alíquotas do IPI adotada no Brasil gera a desproporção da carga tributária entre as várias cadeias do processo produtivo, hora se concentrando nos insumos hora se deslocando para o produto elaborado, e o princípio da não-cumulatividade não tem o escopo de anular essa desproporção, até porque, a variação de alíquotas decorre de mandamento constitucional: o princípio da seletividade em função da essencialidade.

Desta forma, a impossibilidade de utilização de créditos relativos a esses produtos tributados não constitui, absolutamente, afronta ou restrição ao princípio da não-cumulatividade

do IPI ou a qualquer outro dispositivo constitucional.

Por outro lado, a prevalecer a tese do acórdão recorrido sobre o direito ao crédito de matérias-primas tributadas a alíquota zero, todos os casos em que a alíquota dos insumos for menor do que a do produto final, o crédito deve ser calculado com base na alíquota deste e não na daqueles para manter a tributação efetiva apenas sobre o valor agregado. Acatando-se essa tese, estar-se-á subvertendo toda a base em que o tributo fora assentado desde de sua instituição pela lei 4.502/1964, e criando para a União um passivo incalculável.

Observe-se ainda que, ao defenderem a tese de que, em respeito ao princípio da não-cumulatividade do imposto, as entradas de insumos não-tributados ou tributados à alíquota zero devem gerar, para seus adquirentes, créditos calculados com base nas alíquotas dos produtos em que tais insumos foram empregados, os seguidores dessa tese, além de transformarem o aplicador da lei em legislador positivo, como dito linhas acima, esqueceram, por completo, que o IPI é regido, também, pelo princípio da seletividade em função da essencialidade, o qual tem por finalidade diminuir o gravame fiscal sobre produtos básicos necessários ao conjunto da sociedade e aumentar a tributação sobre os supérfluos.

Como é de todos sabido, esse princípio é implementado por meio da fixação de alíquotas mais elevadas para os produtos supérfluos e menores para os essenciais. Todavia, a grande maioria dos produtos supérfluos, como são exemplo os cigarros, os perfumes e as bebidas, são produzidos a partir de matérias-primas agrícolas ainda não industrializadas, portanto, não tributadas pelo IPI (NT), ou a partir de insumos básicos, largamente utilizados pela população ou utilizados na fabricação de produtos populares, nessas hipóteses, tributados à alíquota zero.

Tanto em um caso, como em outro, por não haver alíquotas positivas, não há como quantificar o valor dos fictícios créditos que os adquirentes desses insumos teriam direito. Para resolver esse imbróglio, os defensores da tese aqui combatida criaram outro ainda maior ao determinarem a aplicação do mesmo percentual de incidência do imposto a que está submetido o produto final às matérias-primas não tributadas ou tributadas à alíquota zero; com isso, feriram de morte o princípio da seletividade ao tributarem às avessas os produtos supérfluos, reduzindo drasticamente ou anulando todo o gravame fiscal.

Para melhor entendimento do aqui exposto, tome-se como exemplo o caso do cigarro de fumo.

A tributação do cigarro de fumo segue às seguintes regras: a alíquota desse

produto na TIPI é 330%, mas sua base de cálculo é reduzida a 12,5% do preço de venda a varejo. O valor do imposto devido obtém-se multiplicando a alíquota por essa base de cálculo reduzida. Assim, se 1.000 pacotes de cigarro custam R\$ 2.000,00 no varejo, o valor do IPI devido pelo fabricante é de R\$ 825,00 ($2.000,00 \times 12,5\% \times 330\%$). Para fabricar os cigarros, a indústria fumageira adquire folha de fumo, seu principal componente, não tributada pelo IPI (NT na TIPI). O industrial dos cigarros nada pagou de IPI por ela, não havendo do que se creditar. Desta feita, a alíquota efetiva dos cigarros é de 41,25% sobre o preço de venda a varejo. Agora, admitindo que o fabricante tem direito a abater do imposto devido o valor do crédito calculado com base na alíquota do produto final; para cada real pago na aquisição de folha de fumo ele teria de crédito R\$ 3,30. Assim, se para confeccionar os 1.000,00 pacotes, o industrial despendeu 15% das receitas, na compra desse insumo básico, teria ele direito a um crédito de R\$ 990,00 ($2.000 \times 15\% \times 330\%$). Superior, portanto, ao valor do imposto devido. Com isso, a tributação desse produto supérfluo seria negativa.

O mesmo ocorreria com as bebidas que têm alíquotas de até 130% e as principais matérias-primas são não tributadas (NT). Veja-se a que absurdo chegaríamos: a sociedade inteira custeando a fabricação de produtos a ela tão nocivos.

Por outro lado, havendo conflito aparente entre dois ou mais direitos ou garantias fundamentais, deve o intérprete buscar a harmonização, de modo a evitar o sacrifício de um em relação aos outros. Sobre o tema é maestral o ensinamento de Alexandre de Moraes¹:

“(...) quando houver conflito entre dois ou mais direitos ou garantias fundamentais, o intérprete deve utilizar-se do princípio da concordância prática ou harmonização de forma a coordenar e combinar os bens jurídicos em conflito, evitando o sacrifício total de uns em relação aos outros, realizando uma redução proporcional do âmbito de alcance de cada qual (contradição dos princípios), sempre em busca do verdadeiro significado da norma e da harmonia do texto constitucional com sua finalidade precípua.”

Admitindo-se, para manter o debate, que o princípio da não-cumulatividade confere aos contribuintes de IPI créditos referentes às aquisições de produtos não tributados ou tributados a alíquota zero, o que confrontaria diferenciação de alíquotas previstas no princípio da seletividade, na harmonização desses dois princípios, deve-se, com arrimo nos ²princípio da

¹ Moraes, Alexandre de. Direito Constitucional, São Paulo: Atlas, 2000. p. 59

² *Na solução de um conflito aparente de normas, deve o interprete respeitar sempre os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, de tal modo a evitar o sacrifício total de um em relação ao outro.*

razoabilidade e da proporcionalidade, sopesar o direito de o contribuinte reduzir a tributação de produtos supérfluos com o de a Fazenda Pública alavancar a produção de produtos essenciais para a sociedade por meio da redução do gravame fiscal desses produtos e a exasperação daqueles, de tal sorte que não haja a subversão da ordem do Estado Democrático de Direito, em que os direitos individuais são respeitados, mas que a estes se sobrepõe o interesse coletivo.

Quanto à jurisprudência trazida à colação pela defendente, esta não dá respaldo à autoridade administrativa divorciar-se da vinculação legal e negar vigência a texto literal de lei. Demais disso, o julgado da Excelsa Corte trata de direito a crédito referente à aquisição de insumos isentos, e não, tributados a alíquota zero. Aliás, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal deixa bem nítida a diferença de isenção e alíquota zero, conferindo direito a crédito no primeiro caso e negando no segundo. Por bem exemplificar o posicionamento da Excelsa Corte acerca do tema em debate, reproduz-se aqui o voto do Ministro Octávio Gallotti, proferido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 109.047, com o seguinte teor:

O Sr. Ministro Octavio Gallotti (Relator): Ao introduzir o princípio da não-cumulatividade no sistema tributário nacional, a emenda Constitucional nº 18/65 teve em vista extinguir o mecanismo de tributação cumulativa ou em cascata que, por incidências repetidas sobre bases de cálculo cada vez mais altas, onerava em demasia o consumidor na sua qualidade de contribuinte indireto do imposto.

Nesse sentido, o artigo 21, § 3º, da Carta em vigor, fixou as diretrizes maiores do chamado processo de abatimento, pelo qual o contribuinte, para evitar a superposição dos encargos tributários, tem o direito de abater o imposto já pago com base nos componentes do produto final.

Á lição de Aliomar Baleeiro, ao interpretar o artigo 49 do CTN, define, nas suas linhas mestras, a sistemática adotada pelo constituinte:

"O art. 49, em termos econômicos, manda que na base de cálculo do IPI se deduza do valor do output, isto é, do produto acabado a ser tributado, o quantum do mesmo imposto suportado pelas matérias-primas, que, como input, o industrial empregou para fabricá-lo.

A tanto equivale calcular o imposto sobre o total, mas deduzir igual imposto pago pelas operações anteriores sobre o mesmo volume de mercadorias. Assim, o IPI incide apenas sobre a diferença a maior ou (valor acrescido) pelo contribuinte. Este o objetivo do constituinte a aclarar os aplicadores e julgadores." (Direito Tributário Brasileiro, 10ª

edição, pág. 208).

Ora, nos autos em exame, consiste a controvérsia em saber se a Recorrente tem, ou não, direito ao crédito do IPI, referente às embalagens de produtos beneficiados pelo regime de alíquota zero. Na esteira dos pronunciamentos desta Corte, que deram causa à edição da Súmula 576, restou consagrado o entendimento segundo o qual os institutos da isenção e da alíquota zero não se confundem, possuindo características que os diferenciam, a despeito da similitude de efeitos práticos que, em princípio, os assemelha. Tal orientação foi resumida pelo eminente Ministro Relator Bilac Pinto, ao apreciar o R.E 76.284 (in RTJ 70/760), nestes termos:

“As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal distinguiram a isenção fiscal da tarifa livre ou 0 (zero), por entender que a figura da isenção tem como pressuposto a existência de uma alíquota positiva e não a tarifa neutra, que corresponda à omissão da alíquota do tributo.

Se a isenção equivale à exclusão do crédito fiscal (CTN, art. 97, VI), o seu pressuposto inafastável é o de que exista uma alíquota positiva, que incida sobre a importação da mercadoria.

A tarifa (livre ou zero), não podendo dar lugar ao crédito fiscal federal, exclui a possibilidade da incidência da lei de isenção.”

É de ver que a circunstância de ser a alíquota igual a zero não significa a ausência do fato gerador, enquanto acontecimento fático capaz de constituir a relação jurídico-tributária, mas sim a falta do elemento de determinação quantitativa do próprio dever tributário. A resultante aritmética da atuação fiscal, ante a irrelevância do fator valorativo que lhe possibilita expressão econômica, importará, portanto, na exoneração integral do contribuinte, uma vez que, nas palavras do Ministro Bilac Pinto, tal regime “não podia dar lugar ao crédito fiscal federal” (pág. 760 in RTJ citada).

A doutrina de Paulo de Barros Carvalho não se faz discrepante dessas conclusões, quando afirma, o professor paulista, ser a alíquota zero “uma fórmula inibitória da operatividade funcional da regra-matriz, de tal forma que mesmo acontecendo o fato jurídico-tributário, no nível da concretude real, seus peculiares efeitos não se irradiam, justamente porque a relação obrigacional não se poderá instalar à mingua de objeto». (Curso de Direito Tributário, pág. 307).

Ora, se não há lugar para recolhimento do gravame tributário na saída do produto do estabelecimento industrial, não haverá, sem dúvida, possibilidade de o contribuinte trazer a cotejo os seus eventuais créditos, relativos à aquisição das embalagens, para

aferrir a diferença a maior prevista pelo Código Tributário Nacional no seu artigo 49.

Em outras palavras: a não-cumulatividade só tem sentido na fórmula constitucional, à medida em que várias incidências sucessivas, efetivamente mensuráveis, ocorram. É essa a presunção constitucional e também o propósito de sua aplicação. Daí a razão do abatimento, concedido para afastar a sobrecarga tributária do consumidor final. Nesse caso, se não há imposição de ônus na saída do produto, pela absoluta neutralidade dos seus componentes numéricos, via de consequência, não haverá elevação da base de cálculo e, por conseguinte, qualquer diferença a maior a justificar a compensação.

Por outro lado, o fato de o creditamento ser assegurado com relação a produtos originariamente isentos não colide com o raciocínio que nega o mesmo benefício nas hipóteses de alíquota zero. Como bem lembrou o eminente Ministro Paulo Távora, do Tribunal Federal de Recursos, em voto mencionado no acórdão recorrido, na isenção "emerge da incidência um valor positivo a cuja percepção o legislador, diretamente, renuncia ou autoriza o administrador a fazê-lo. Na tarifa zero frustra-se a quantificação aritmética da incidência e nada vem à tona para ser excluído." (fls. 57).

Por tais razões, entendo que a exegese acolhida pelo Tribunal a quo não afrontou o artigo 21, § 3º, da Constituição e tampouco negou a vigência do dispositivo do Código Tributário, que reproduz a cláusula constitucional.

Melhor sorte não assiste ao Recorrente, no que tange à admissibilidade do recurso pela alínea d. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 90.186, trazido a confronto, a matéria em exame versou sobre os efeitos da garantia da não-cumulatividade, em hipótese na qual o legislador (art. 27, § 3º, da Lei nº 4.502/64) autoriza o creditamento do IPI, no percentual de 50% sobre o valor da matéria-prima, adquirida de vendedor não contribuinte. O benefício fiscal, ali concedido, não se assemelha ao tema decidido pelo acórdão, ora recorrido, porque, o creditamento, em caso de redução, reveste a viabilidade que não se revela possível, quando a alíquota é igual a zero.

Por último, cabe ainda mencionar que esta Turma, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 99.825, Relator o eminente Ministro Néri da Silveira, em 22-3-85 (DJ 27-3-85), não conheceu do apelo do contribuinte que pleiteava o crédito do IPI de produto beneficiado pela alíquota zero. Na oportunidade, foi mantido o acórdão do Tribunal Federal de Recursos (AMS 90.385), citado pelo despacho de admissão de fls. 96/97, onde se recusara o crédito de IPI, sob o argumento, aqui renovado, de que não existe diferença alguma, a ser compensada na saída do produto.

Diante do exposto, não conheço do Recurso Extraordinário."

Processo nº : 10660.002209/2001-87
Acórdão nº : CSRF/02-02.317

Como se vê desse voto, a jurisprudência dominante no STF é no sentido de diferenciar produto tributado à alíquota zero de isento e respeitar essa diferenciação na hora de reconhecer direito a creditamento do imposto, negando para o primeiro e estendendo para o segundo.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial apresentado pelo sujeito passivo.

Sala das Sessões/DF, Brasília 25 de abril de 2006.


Henrique Pinheiro Torres

