Publicado no Diário Oficial da União
de 10 / 11 / 2003
Rubrica

Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10665.001240/00-17
Recurso nº : 121.448
Acórdão nº : 202-14.824

Recorrente : CERVEJARIAS KAISER BRASIL LTDA.
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG

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, não há valor algum a ser creditado.
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **CERVEJARIAS KAISER BRASIL LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.** O Conselheiro Eduardo da Rocha Schmidt votou pelas conclusões.

Sala das Sessões, em 10 de junho de 2003

Henrique Pinheiro Torres
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, Nayra Bastos Manatta, Ana Neyle Olímpio Holanda e Dalton César Cordeiro de Miranda.
cl/opr

Processo nº : 10665.001240/00-17
Recurso nº : 121.448
Acórdão nº : 202-14.824

Recorrente : CERVEJARIAS KAISER BRASIL LTDA.

RELATÓRIO

Por bem relatar o processo em tela, transcrevo o Relatório da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora – MG, fls. 351/354:

> *"Trata o presente processo de indeferimento de pedido de ressarcimento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI formalizado pela empresa em epígrafe, à fl. 01, a qual pleiteia o reconhecimento do valor de **R$ 342.671,42** correspondente ao montante total corrigido pela Selic de supostos créditos de IPI pela entrada de insumo tributado à alíquota zero, mais especificamente malte (código 11.08 da TIPI), adquirido no 3º trimestre de 1999 para fabricação de cerveja, que a requerente entende fazer jus, à luz do artigo 153, § 2º da Constituição Federal, a fim de sua utilização na compensação de valores devidos conforme os pedidos encontrados nos autos.*
>
> *Na análise do pleito pela Seção de Tributação da Delegacia da Receita Federal em Divinópolis, a autoridade fiscal, ressaltando e comentando sobre os dispositivos legais que estabelecem e normatizam os princípios da não-cumulatividade e o da seletividade do Imposto sobre Produtos Industrializados, indeferiu a solicitação por meio do Despacho Decisório SAORT/DIV nº 041, de fls. 303/307, cuja ementa é a seguinte:*
>
> > *"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI*
> >
> > *PEDIDO DE RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO*
> > *Crédito relativo à aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem isentos do IPI, não tributados ou tributados à alíquota zero.*
> >
> > *A não-cumulatividade do imposto, de que trata inc. II, § 3º, do artigo 153, da Constituição Federal de 1.988, é exercida pela compensação do IPI devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores. Inexistindo a obrigação legal de apuração e destaque do valor do tributo na nota fiscal e o seu pagamento, quando da entrada da mercadoria, inexiste direito ao creditamento seja para compensação com o IPI devido na saída dos produtos*

industrializados pela empresa ou para restituição em espécie.

A seletividade do IPI, em função da essencialidade do produto, é o que determina as diferentes classificações das mercadorias e a tributação incidente. O fato de uma mercadoria ser utilizada na fabricação de determinado produto não altera sua classificação inicial nem a alíquota incidente."

Cientificada desta decisão, e irresignada com o indeferimento de seu pleito, a interessada, por intermédio da procuradora constituída pelos instrumentos de fls. 342/345, ingressou com a reclamação de fls. 310/341, de onde convém destacar textualmente para a solução da lide nesta instância administrativa os trechos a seguir dispostos:

"(...)

O texto Constitucional quando estabelece a regra da não cumulatividade o faz sem qualquer restrição. Não estipula quais são os créditos que são apropriados e quais os que não poderão sê-lo. Pelos seus contornos, têm-se que todas as operações que envolvam produtos industrializados, sujeitos à incidência do imposto, autorizam o creditamento do imposto incidente sobre as operações anteriores, para confronto com o imposto incidente naquelas operações por ele realizadas, sem qualquer aparte. A norma Constitucional, no nosso entendimento, não dá margem para as digressões.

O IPI é informado, nos termos da Constituição Federal, pelo princípio da não-cumulatividade. Este princípio obriga que o imposto devido na saída do produto seja diminuído do valor pago na operação anterior, por expressa determinação constitucional, que assim está definida pelo artigo 153:

(transcrição do § 3º, inciso II do artigo 153 da Constituição Federal)

No caso do IPI, o princípio da não cumulatividade se manifesta na proibição da incidência do imposto sobre o que exceder ao valor que foi agregado ao produto em determinada etapa de produção.

A operação a ser tributada é aquela que submete o produto "a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para consumo". O valor econômico a ser tributado é, logicamente, a agregação de valores por conta da realização de operações. Qualquer outra operação, que não se enquadre na previsão legal, não pode sofrer incidência de IPI. Assim, a não cumulatividade emana a garantia de que o tributo só incida sobre o que foi agregado. Eis a função do referido princípio.

Quando não é respeitado o princípio na forma definida alhures, teremos a violação dos dois objetivos básicos da não cumulatividade, ou seja:

1. *o afastamento da incidência em cascata e;*
2. *a distribuição da carga tributária ideal entre contribuintes de forma equânime e justa*

(exemplo formulado visando demonstrar possíveis distorções provocadas pelo legislador infraconstitucional)

Em vista do demonstrado, não há dúvida quanto ao direito de crédito do contribuinte na aquisição de matéria prima "isentos e/ou tributados a alíquota zero estes quando sofreram processo de industrialização". Em verdade a Magna Carta acolheu, expressamente, o instituto da compensação, como forma do contribuinte exercitar o direito de crédito.

O direito de crédito em relação à aquisição de produtos "isentos" não é apenas uma das

possíveis interpretações da intenção do constituinte ao elaborar o dispositivo constitucional da não cumulatividade do IPI. Ao compararmos com o dispositivo constitucional que trata da não cumulatividade em relação ao ICMS, verificamos uma clara intenção do constituinte em limitar o direito de crédito na mesma situação, vejamos:

(transcrição do artigo 155 da CF, parágrafo 2º, inciso II, letras a e b)

Neste caso, o texto constitucional é claro em vedar o direito de crédito no caso de aquisição de mercadorias isentas. Isto é, a não cumulatividade é um direito com uso limitado pela própria Constituição Federal.

Interpretando, comparativamente, o dispositivo acima com aquele previsto para o IPI, o questionamento que aflora é, por que o constituinte não dispôs da mesma forma em relação a não cumulatividade do IPI? A resposta é simples, o constituinte quis que a não cumulatividade fosse aplicada em toda a sua amplitude no caso do IPI. Não deve haver a limitação ao crédito no caso de aquisição de insumos "isentos e/ou adquiridos à alíquota zero", pois se assim o quisesse, o legislador constituinte teria feito esta previsão assim como estabeleceu para o ICMS.

O crédito a ser compensado é, exatamente como a impugnante requer, ou seja, o valor correspondente ao percentual aplicado na saída do produto, na proporcionalidade da matéria prima utilizada no produto final. A aplicação da taxa selic nos valores pleiteados como ressarcimento já é matéria pacificada nos Conselhos de Contribuintes, o que justifica a planilha demonstrada nos autos.

Diante do exposto é o presente para requerer:

1. *Seja assegurado, à recorrente, o direito de compensar o crédito referente ao ingresso de matéria prima tributada à alíquota zero, com saída do produto tributado (princípio da não-cumulatividade), art. 153, § 3º, II da CF;*

2. *Que seja acatada a forma de apuração desses créditos, (na proporcionalidade) conforme amplamente demonstrado no processo;*

3. *Que seja admitida a aplicação de taxa selic sobre os créditos apurados; e*

4. *Que seja homologado o referido crédito, por ser medida de inteira justiça e,*

5. *Que seja admitida a transferência do crédito remanescente para a Filial de Jacareí."*

Em de 27 de junho de 2002, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora - MG manifestou-se por meio do Acórdão nº 1.508, fl. 349, que foi assim ementado:

"Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/07/1999 a 30/09/1999

Ementa: JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA. Descabe ao julgamento administrativo apreciar questões de ordem constitucional ou doutrinária, mas tão-somente aplicar o direito tributário positivo, desde que pautado no entendimento da Secretaria da Receita Federal, e enquanto não declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/1999 a 30/09/1999

Ementa: IPI - APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. Só são reconhecidos como créditos aqueles provenientes de aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagens sujeitos ao pagamento do IPI. Produtos isentos, não-tributados e de alíquota reduzida a zero não podem oferecer direito a crédito, porquanto inocorreu pagamento do tributo pelo remetente e, conseqüentemente, não feriu o princípio da não-cumulatividade

Solicitação Indeferida".

Em 11 de julho de 2002, a Recorrente foi cientificada da decisão acima mencionada, verso da fl. 358.

Processo nº : 10665.001240/00-17
Recurso nº : 121.448
Acórdão nº : 202-14.824

Inconformada com o indeferimento de seu pleito, a reclamante interpôs recurso voluntário a este colegiado, fls. 359/380, onde reprisa os argumentos da peça de defesa apresentada perante a repartição recorrida.

Em 06/06/2.003, a reclamante requereu e foi-lhe deferida a juntada dos seguintes documentos: I. Parecer da Procuradoria Regional da República da 4ª Região; II Acórdão 201-75.655, do Recurso nº 118.203 do Segundo Conselho de Contribuintes; e III. Acórdão do Supremo Tribunal Federal.

É o relatório.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

O recurso merece ser conhecido por ser tempestivo e atender aos demais pressupostos de admissibilidade previstos no Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes.

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. 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 inciso 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 à 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 adotada, 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 à 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 taxação 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 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 $ 1.000,00 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 nas 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 à 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 nº 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 exemplos 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 x 12,5% x 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 pacotes, o industrial despendeu 15% das receitas, na compra desse insumo básico, teria ele direito a um crédito de R$ 990,00 (2.000 x 15% x 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 Moraes[1]:

> *"(...) 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

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

tributados à alíquota zero, o que confrontaria diferenciação de alíquotas previstas no princípio da seletividade, na harmonização desses dois princípios, deve-se, com arrimo nos [2]princípio da 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 e ao parecer trazidos à colação pela defendente, estes não dão respaldo à autoridade administrativa divorciar-se da vinculação legal e negar vigência a texto literal de lei. Demais disso, o entendimento, de longa data, firmado no 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.*
>
> *A 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*

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

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 aferir 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 conseqüência, 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 n.º 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."

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 voluntário.

Sala das Sessões, em 10 de junho de 2003

HENRIQUE PINHEIRO TORRES