




Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 23 / 12 / 2004  
  
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10830.000021/99-74  
Recursos nº : 123.495  
Acórdão nº : 203-09.533

Recorrente : INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE FERRO SOUFER LTDA.  
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

IPI. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INOCORRÊNCIA. CONFRONTO DE LEGISLAÇÃO ANTERIOR À CONSTITUIÇÃO (LEI Nº 4.502/64) COM O TEXTO SUPREMO VIGENTE. QUESTÃO DE DIREITO INTERTEMPORAL. CONHECIMENTO DO RECURSO. IPI. REGRA DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO TRIBUTADO. SAÍDA DE PRODUTO FINAL SUJEITADA À ALÍQUOTA ZERO. NÃO CONFIGURAÇÃO DE CRÉDITO DE IPI. ARTIGO 11 DA LEI Nº 9.779/99 - SUBVENÇÃO. RECURSO IMPROVIDO. A incompatibilidade dos diplomas normativos editados anteriormente à atual Carta Magna, com o texto desta, reflete questão de direito intertemporal, e não inconstitucionalidade (STF, ADIn nº 02 – STF). Recurso conhecido. A regra de constitucional da não-cumulatividade, que tem por técnica o encontro de créditos com débitos do IPI, não tem aplicação na situação em que insumo tributado por tal imposto é aproveitado na confecção de produto sujeitado à alíquota zero. Tal contexto não gera direito subjetivo ao crédito implícito na não-cumulatividade. A não-cumulatividade envolve proibição à acumulação do IPI (*rectius*: resultado), servindo-se da técnica de abatimento de crédito e débito para configuração de tal objetivo. Neste sentido envolve tanto vedação a que o legislador e o Fisco desrespeitem o referido mecanismo, quanto a faculdade do contribuinte de operar o creditamento de IPI pago em situação enquadrável dentro de seu contexto. Assim, se há incidência de IPI em determinada operação que precede a outra na qual o tributo não incide, não há que se falar em crédito e débito. Fenômeno jurídico da recepção. Inocorrência de revogação, por incompatibilidade material, do § 3º do artigo 25 da Lei nº 4.502/64, e do artigo 174, I, a, do Decreto nº 2.637/98, com a disposição do artigo 153, § 2º, II, da Constituição brasileira. Afigura-se dispensável a edição de legislação para efetivação de regra constitucional revestida de eficácia plena e aplicabilidade imediata, de que é exemplo o artigo 153, § 2º, II, da Carta Magna. A Lei nº 9.779/99, nesse sentido, não pode ser tomada como diploma implementador dos efeitos da não-cumulatividade na situação de insumo sujeitado ao IPI, aplicado na confecção de produto que não sofre a incidência de tal tributo, já que a regra do artigo 153, § 2º, II, da Carta Magna é disposição de eficácia plena e aplicabilidade imediata (*self executing*). A Lei nº 9.779/99 criou, em seu artigo 11, instrumento de política tributária voltado para objetivos de



**Processo nº : 10830.000021/99-74**  
**Recursos nº : 123.495**  
**Acórdão nº : 203-09.533**

mercado. A exegese do artigo 11 de tal texto normativo, realizada com desapego ao significado usual dado às palavras, repercute no entendimento de que tal disposição veicula subvenção concedida pelo Poder Público federal para reduzir o custo de industrialização de determinados produtos. O artigo 11 da Lei nº 9.779/99, dessarte, cuida de direito substantivo, aplicando-se a fatos surtidos após a sua vigência.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE FERRO SOUFER LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Valdemar Ludvig e Adriene Maria de Miranda (Suplente). Fez sustentação oral, pela recorrente, o Dr. Antonio Airton Ferreira.

Sala das Sessões, em 14 de abril de 2004.

Leonardo de Andrade Couto

**Presidente**

César Prantavigna

**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Rosa da Costa, Luciana Pato Peçanha Martins e Emanuel Carlos Dantas de Assis.

Eaal/



Processo nº : 10830.000021/99-74  
Recursos nº : 123.495  
Acórdão nº : 203-09.533

Recorrente : INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE FERRO SOUFER LTDA.

## RELATÓRIO

Auto de infração (fl. 01), lavrado em 05/01/1999, imputou débito de IPI à Recorrente no montante de R\$531.143,41, que com acréscimos de juros e multa alcançou a cifra de R\$1.158.972,44.

A pendência teria sido originada da glosa de créditos (fls. 13/16) lançados na escrita fiscal da contribuinte, que ensejou nova apuração de débitos (fls. 17/21) do tributo aludido, com a reconstituição da escrita fiscal (fls. 22/36).

Segundo reportado, o estorno decorreria de cômputo indevido de créditos relacionados à entrada de produto tributado à alíquota de 5%, aplicado na industrialização de produto final (telha de aço galvanizado) sujeitado à alíquota 0% (fl. 45). A ação fiscal anulou, ainda, créditos referentes a matérias-primas utilizadas na confecção de produtos isentos.

O crédito estornado foi apurado com base no “preço médio mensal das aquisições das bobinas de aço e a alíquota de 5% do IPI”.

Impugnação (fls. 52/75) ofertada com alegações de que era inviável o estorno de créditos provenientes de matérias-primas aplicadas na confecção de produtos isentos ou sujeitados à alíquota 0%.

Decisão da Instância de piso (fls. 82/87) confirmou integralmente a cobrança fiscal, tendo considerado, inclusive, que a irresignação da contribuinte centrava-se em arguição de inconstitucionalidade do artigo 25 da Lei nº 4.502/64, que sustentara a lavratura do auto de infração em consideração no presente feito administrativo.

Recurso voluntário (fls. 103/129) no qual, basicamente, se retoma a argumentação expendida em impugnação anteriormente apresentada nos autos.

É o relatório, no essencial (artigo 31 do Decreto nº 70235/72).



Processo nº : 10830.000021/99-74  
Recursos nº : 123.495  
Acórdão nº : 203-09.533

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR CÉSAR PIANTAVIGNA

Devo, primeiramente, enfrentar questão relacionada ao conhecimento da matéria suscitada na irresignação da contribuinte, qualificada pela Instância de piso como arguição de inconstitucionalidade (fls. 82 e 85).

O objeto da adjetivação jurídica emprestada pelo Colegiado de origem se me afigura, com todo o respeito possível, inadequado, pois está centrado na impossibilidade de aplicações das regras previstas no artigo 25, § 3º, da Lei nº 4.502/64, e no artigo 174, I, *a*, do Decreto nº 2.637/98, à situação sob enfoque, em razão de tais previsões normativas não terem sido, segundo alegado pela Recorrente (fls. 63/70), recepcionadas pelo sistema constitucional instaurado com a Carta de 1988.

A matéria, tal como expressamente posta, incondiz com exame de inconstitucionalidade, na medida em que reflete tema exemplar de direito intertemporal, já que avalia a hospedagem de diploma positivado dentro de ordem constitucional posteriormente estabelecida, isto é, da Lei nº 4.502/64 no âmbito do sistema orientado pela Carta Magna de 1988.

As observações encontram eco na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, conforme verifica-se da ementa da ADIn nº 02 (D.J.U. 12/02/92):

*“CONSTITUIÇÃO. LEI ANTERIOR QUE A CONTRARIE. REVOGAÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE. IMPOSSIBILIDADE.*

*A lei ou é constitucional ou não é lei. Lei inconstitucional é uma contradição em si. A lei é constitucional quando fiel à Constituição; inconstitucional, na medida em que desrespeitada, dispondo sobre o que lhe era vedado. O vício da inconstitucionalidade é congênito à lei e há de ser apurado em face da Constituição vigente ao tempo de sua elaboração. Lei anterior não pode ser inconstitucional em relação à Constituição superveniente; nem o legislador poderia infringir Constituição futura. A Constituição sobrevinda não torna inconstitucionais leis anteriores com ela conflitantes, revoga-as. Pelo fato de ser superior, a Constituição não deixa de produzir efeitos revogatórios. Seria ilógico que a lei fundamental, por ser suprema, não revogasse, ao ser promulgada, leis ordinárias. A lei maior valeria menos que a lei ordinária.*

*Reafirmação da antiga jurisprudência do STF, mais que cinquentenária.*

*Ação direta de que se não conhece por impossibilidade do pedido.”* (grifos da transcrição).

Não vislumbro, pois, o óbice anunciado pela Instância de piso, que inviabilizaria a análise do conteúdo do processo administrativo sob enfoque, pelo que passo a tratá-lo na seqüência.



Processo nº : 10830.000021/99-74  
Recursos nº : 123.495  
Acórdão nº : 203-09.533

Nessa vereda venho, inicialmente, invocar de registros feitos pelo ilustre Ministro Nelson Jobim ao relatar o Recurso Extraordinário nº 350446/PR – que cuidou de créditos de IPI relativos a insumos isentos e sujeitados à alíquota zero, julgado pelo Supremo Tribunal Federal, em 18/12/2002, para demonstrar que a matéria tratada nos autos teve, em 1986, no Pretório Excelso, definição contrária à pretensão deduzida pela Recorrente nesses autos:

*“Tais precedentes não se aplicam ao caso concreto.*

*Justifico.*

*O RE 109.047 (OCTÁVIO GALLOTTI – 1986) negou*

*‘...direito ao crédito do IPI, incidente sobre embalagens destinadas ao acondicionamento de produto sujeito à alíquota-zero, no momento de saída do estabelecimento...’*

*Ou seja, lá se tratou de se negar crédito de IPI incidente sobre insumo de produto final sujeito à alíquota-zero.*

*(...).*

*Negou-se crédito do imposto recolhido pelos insumos.*

*(Não me comprometo com esta tese).”*

A ementa do julgado relatado pelo então Ministro Octavio Gallotti consta com os seguintes dizeres:

*“IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. Ao negar direito ao crédito do IPI, incidente sobre embalagens destinadas ao acondicionamento de produto sujeito à alíquota zero, no momento de saída do estabelecimento industrial, o acórdão recorrido não contrariou a regra constitucional da não-cumulatividade (art. 21, § 3º), nem tampouco negou a vigência do art. 49 do Código Tributário Nacional.*

*Dissídio jurisdicional não configurado. Recurso Extraordinário de que não se conhece.” (D.J.U. 26/09/1986)*

Parece-me que a decisão expedida pela Suprema Corte, sob a égide da Constituição de 1969, continua válida, devendo ser adotada como solução para a situação vertente.

Na adoção de tal parâmetro jurisdicional averbo, tomando de empréstimo insuperável estudo realizado por Tércio Sampaio Ferraz Jr.<sup>1</sup>, que a:

<sup>1</sup>ICMS – Não Cumulatividade. In *Revista de Direito Tributário*. Vol. 48, p. 16.



Processo nº : 10830.000021/99-74  
Recursos nº : 123.495  
Acórdão nº : 203-09.533

*“unidade de sentido não se obtém se considerarmos a Constituição sem conexão com a própria realidade constitucional, enquanto uma experiência normativa, vivida e concreta, da comunidade. Por isso, sua unidade de sentido não só tem uma dimensão analítica, como também uma dimensão teleológica própria do sistema de valores que lhe é insito. Quando de fala de sistema de valores é preciso, porém, precaver-se contra uma interpretação abstrata e por isso mesmo incontrolável. A experiência alemã a esse propósito no entendimento da famosa Constituição de Weimar e que conduziu aquele país às arbitrariedades do nazismo deve nos servir de exemplo. Assim, o reconhecimento de um sistema de valores não deve conduzir à justificação de quaisquer hipostasias, na medida em que a superação de um método positivista não deva significar uma perda de sentido da positividade do direito (Ernst Forstoff, Rechtsstaat im Wandel, Muenchen, 1976, p. 134).*

(...).

*O dever do intérprete, ao analisar a unidade de sentido própria da Constituição, evitar que o reconhecimento constitucional do Estado Democrático de Direito venha a significar a utilização desvirtuada das necessárias funções sociais do Estado e meios correspondentes como um instrumento de poder. Acautela-se, deste modo, o Poder Público contra o risco de perverterem-se suas legítimas funções pelo excesso de poder escondido sob a capa de formalismos obtusos ou de valorações abstratas.”*

Importa, pois, promover o encontro do texto constitucional com a realidade constitucional que vivifica o Estado Democrático de Direito, sem que as suas disposições se percam e se resumam a interpretações decorrentes de formalismos ou valorações abstratas que justificariam tanto iniciativas do Estado materializadoras de excessos de poder – centrando o ângulo de observação nos atos do Poder Público, quanto prerrogativas individuais lassas e incomensuráveis – fixando-se a abordagem nos direitos das pessoas frente ao Governo.

Aliomar Baleeiro, ao anotar que *“o sistema tributário movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimntosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais”*<sup>2</sup> (grifos da transcrição), deu a síntese das colocações formuladas anteriormente, deixando claro que o bloqueio estabelecido pelas normas constitucionais que consagram direitos individuais põem-se contra prováveis excessos do Estado, inclusive que repercutam em distúrbios prejudiciais aos meios de produção e comercialização.

A regra da não-cumulatividade<sup>3</sup> tem de ser enxergada dentro deste contexto, ao passo que se coloca tanto ao lado de direitos individuais - como instrumento obstruidor de

<sup>2</sup>Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Forense. Rio de Janeiro. 1977. p. 02.

<sup>3</sup>Entendo, na esteira de respeitável doutrina [v.g. Marco Aurélio Greco. Contribuições (uma figura sui generis). Dialética. São Paulo. 2000, pp. 156/160], que princípios não se equiparam a regras. Tenho para mim que a não-cumulatividade não encarna princípio, mas regra observável nas aplicações do IPI e do ICMS.



Processo nº : 10830.000021/99-74  
Recursos nº : 123.495  
Acórdão nº : 203-09.533

exorbitâncias do Poder Público no concernente à cobrança do IPI, e conseqüente observância do primado da igualdade com a derrama isonômica de tributo, quanto como justificativa da tributação por ele implementada nos limites hauridos a partir da própria concepção da referida disposição constitucional, isto é, como veículo de preservação da economia contra efeitos indesejados provocados pela imposição de tributos à coletividade.

Neste sentido figuram as idéias contempladas na regra da não-cumulatividade, anunciadas por Tércio Sampaio Ferraz Jr.:

*"A opção pelo Constituinte por um imposto não-cumulativo responde obviamente a problemas gerados pela cumulatividade dos impostos multifásicos, no que diz respeito aos efeitos econômicos de uma política tributária. O primeiro destes problemas pode ser visto na incidência repetida sobre bases de cálculo que, por superposição em cascata, tornam-se cada vez mais elevadas pela adição de novas margens de lucro, de novas despesas acessórias e do próprio imposto incidente sobre operações posteriores. O inchaço artificial provocado no preço das mercadorias tem um efeito indesejável que levou as nações modernas a optar pela não-cumulatividade. Uma segunda razão, não menos importante, é o fato que um imposto multifásico cumulativo acaba por estimular a integração vertical das empresas, posto que a superposição em cascata faz com que quanto mais integralizada verticalmente uma empresa, tanto maior seria o ônus a que ficariam sujeitas as mercadorias para ela vendidas." (cit. p. 19 – grifos da transcrição)*

O cerne da não-cumulatividade está em impedir que a tributação estruturada sobre as cadeias produtiva e de circulação de mercadorias renove-se, em proporções logarítmicas - e não simétricas - sobre os atores da produção e da comercialização, de modo que se desconsidere a carga já suportada por um dos elos da cadeia industrial ou mercantil na oportunidade seguinte de deslocamento do produto, com que o mesmo avança em direção ao consumidor. Instituiu-se o mecanismo designado não-cumulatividade para que a tributação já implementada em fase anterior à produção seja equacionada com a exigência fiscal que será efetivada em etapa posterior (saída do produto), exatamente conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição brasileira, averbando que o valor de IPI "cobrado" em operação anterior será compensado com o "devido" na operação seguinte:

*"II – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;" (grifou-se)*

Se o IPI não é devido (não incide, para ser mais preciso) na saída de produto (a exemplo do caso vertente, em que a venda de telha galvanizada elaborada pela Recorrente não gera cobrança de IPI, tendo a empresa utilizado insumo, para confeccionar tal item, que se sujeitou à incidência do gravame mencionado) - sendo impossível cogitar-se de efeitos seus em tal situação, não há como aventar compensação de montante correspondente à exação fiscal referida cobrada em etapa anterior.



Processo nº : 10830.000021/99-74  
Recursos nº : 123.495  
Acórdão nº : 203-09.533

Pensar-se de forma contrária configuraria, com todo o respeito possível aos posicionamentos contrários, interpretação partida de formalismo extremo e resultante de valoração meramente abstrata da disposição do inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Brasileira, inadmissível para qualquer dispositivo constitucional - conforme enaltecido linhas atrás. Deveras: tal exegese pugna pela incondicional e irrestrita geração de crédito no que concerne ao IPI, aventando tão-somente a ocorrência de operações "*anteriores*" para que irrompa o ativo fiscal para o contribuinte, descartando a realidade constitucional da não-cumulatividade<sup>4</sup>, bem assim o espírito que fomenta sua existência na Constituição Brasileira.

Se não há débito na saída do produto, como cogitar compensação com crédito gerado por operação acontecida antes da referida etapa?

Tanto equivaleria superdimensionar o resguardo das relações econômicas propugnado pela não-cumulatividade, avançando para a exclusão do custo tributário da própria etapa que antecedeu à produção implementada pela Recorrente, envolvente, em tal hipótese, de política tributária distinta da regra mencionada - no meu entender, sobretudo porque no contexto examinado não se agride a idéia (valor) embutida na previsão constitucional considerada (não-cumulatividade), notadamente a "incidência repetida sobre bases de cálculo que, por superposição em cascata, tornam-se cada vez mais elevadas pela adição de novas margens de lucro, de novas despesas acessórias e do próprio imposto incidente sobre operações posteriores", retornando aos excertos de Tércio Sampaio Ferraz Jr. já invocados anteriormente.

É impossível falar-se em "*incidência*" na saída de produto não sujeitada ao IPI, como também ventilar o inchaço do preço por conta de imposto que não onera operação realizada pela Recorrente, isto é, que grava toda a extensão da base de cálculo que lhe é correspondente (valor do produto)!

São as lindes, friso, da realidade constitucional condizente à não-cumulatividade, que pressupõe a tributação - ou o efeito equivalente desta - da operação seguinte (e não apenas a ocorrência de operação seguinte) para que o custo tributário da operação anterior seja absorvido com impacto infringente ao princípio da igualdade (artigo 150, II, da Constituição Brasileira) - isto é, com a oneração desproporcional dos elos da cadeia de produção, à livre concorrência e ao mercado equilibrado (incisos IV e V do artigo 170 da Constituição Brasileira), a partir da preservação das possibilidades iguais dos atores do segmento privado e do resguardo do poder de compra do consumidor. A existência de operação que tenha em si carga tributária, ou tenha o condão de produzir o efeito correspondente em etapa posterior é, portanto, a condição constitucional da não-cumulatividade.

<sup>4</sup>Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, nesta linha, apesar de manifestarem posição contrária a que externo nesse voto, registraram que "...a não-cumulatividade é resultado, e não causa, do sistema de abatimentos". (ICM e IPI - Direito de Crédito - Produção de Mercadorias Isentas ou Sujeitas à Alíquota 'Zero'. In Revista de Direito Tributário. Vol. 46, p. 74 - grifos da transcrição).



Processo nº : 10830.000021/99-74  
Recursos nº : 123.495  
Acórdão nº : 203-09.533

Ausente o pressuposto, inaplicável a regra por insuficiência de substrato material<sup>5</sup>.

Concordo com Paulo de Barros Carvalho ao sustentar que a regra que prevê o direito ao crédito tem existência autônoma frente à regra-matriz de incidência<sup>6</sup>. Acrescento à observação, todavia, que o suporte fático da regra que cria o “direito ao crédito” tem por hipótese não apenas a realização de aquisição de material sujeito à incidência do IPI, como também a existência de norma que imponha a incidência do mesmo tributo em operação de saída da mercadoria produzida pela contribuinte adquirente.

Não incorro em inconsistência ou contradição ao aventar a imposição do IPI, ou o peso ficto que a isenção representa para a operação seguinte realizada com o produto não tributado, como pressuposto da não-cumulatividade, esclarecendo que me baseio na distribuição igualitária do impacto tributário sobre a cadeia de operações sobre a qual repousam as incidências de tal tributo.

Poder-se-ia aventar, com fundamento nas decisões do Supremo Tribunal Federal proferidas nos Recursos Extraordinários nº 212.484-2/RS (Relator Min. Ilmar Galvão, Redator p/ acórdão Min. Nelson Jobim. D.J.U. 27/11/1998) e 350.466/PR (Relator Min. Nelson Jobim. D.J.U. 06/06/2003), que o raciocínio exposto acima conflitaria com os posicionamentos esposados nos julgados referidos, no ponto em que, respectivamente, reconheceram créditos em operações isentas e sujeitadas à alíquota zero, ou seja, que não decorreram do pagamento da exação fiscal considerada.

As situações, entretanto, são distintas, pois há efeito tributário nas hipóteses de operações anteriores isentas ou sujeitadas à alíquota zero. Tal percussão, entretanto, incorre nas operações de saída em que o custo tributário condizente ao IPI não se verifica. Em outras palavras: nas situações definidas pelo Pretório Excelso a cumulação seria verificada, não houvesse a Corte adotado a orientação que adotou, diversamente do caso vertente em que a cumulação não se configura.

Conforme alinharei alhures, o efeito da tributação seria registrado de modo assimétrico por despontar notadamente de forma mais onerosa na etapa seguinte à operação

<sup>5</sup>Lourival Vilanova. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. Revista dos Tribunais. São Paulo. 1977. p. 53.

<sup>6</sup>Citado pelo Min. Nelson Jobim no RE 350.466/PR:

*“Se a operação é isenta, a ‘regra-matriz da incidência tributária’ fica neutralizada não havendo falar-se em acontecimento do ‘fato gerador’ e, por via de consequência, em nascimento da obrigação tributária. Entretanto, percutindo sobre o mesmo suporte fático para determinar outro fato jurídico, a regra ‘que estatui o direito ao crédito’ produz seus efeitos, para o fim de constituir o ‘direito ao crédito’.”*

*Como esse direito não decorre da incidência da norma tributária, fica sendo de todo irrelevante saber se a operação é ou não isenta, se o fato jurídico tributário adquiriu ou não concrecência que dele se esperava, se irrompeu ou não o vínculo obrigacional do imposto, se foi ou não cobrado o valor da eventual prestação. Na verdade, a cobrança da dívida, a instalação da obrigação tributária, a concretude do fato jurídico, a dinâmica da regra-matriz de incidência e a atuação da regra isentiva são momentos da fenomenologia jurídica dos tributos que não influem na composição do ‘crédito tributário’.”* (Grifos da transcrição. Negrito do original).



Processo nº : 10830.000021/99-74  
Recursos nº : 123.495  
Acórdão nº : 203-09.533

isenta ou sujeitada à alíquota zero<sup>7</sup>. O Ministro Marco Aurélio Mello, com invejável poder de síntese, averbou a circunstância no voto que proferiu no RE 212.484-2/RS, com os seguintes dizeres:

*“Ora, isenta-se de algo, de início, devido, e, para não se chegar à inocuidade do benefício, deve haver o crédito, sob pena, também, de transformarmos a isenção em simples diferimento, apenas projetando no tempo o recolhimento do tributo.”* (grifos da transcrição)

O Ministro Nelson Jobim aparentemente destacou, no voto que proferiu no RE 350.466/PR, a realidade constitucional que encampa o IPI, e a regra da não-cumulatividade envolvida na exigência do tributo aludido:

*“O tributo em causa é sobre PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS.*

*Não é um tributo com fins exclusivamente arrecadatórios.*

*(...).*

*Toda a vez que há isenção ou alíquota-zero o objetivo é extra-arrecadatório.*

*Atribui-se um benefício fiscal para, por essa via, intervir na economia.”*

Caso a Recorrente estivesse sujeitada à exigência do IPI nas saídas de telhas galvanizadas então constaria implementada a hipótese sobre a qual se aplica a não-cumulatividade, de modo que a empresa efetivasse o seu direito subjetivo de aproveitar o crédito de operação anterior para compensar o débito gerado pela venda do mencionado produto industrializado. Aproveitar crédito sem que se tenha incidência de IPI em operação seguinte incondiz com a não-cumulatividade, pois não há recomposição do aludido imposto na saída do produto. As considerações feitas pelo Ministro Nelson Jobim, no RE 350.466/PR, parecem vir em abono das colocações:

*“Por outro lado, como afirmei no RE 212.484,*

*‘...o que se quer é a tributação do que foi agregado e não a tributação do anterior...’*

*A isenção, a alíquota-zero ou a não-tributação em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admito creditamento.*

*Nesta última – a operação subsequente – recompor-se-ia todo o tributo, como se isenção, alíquota-zero ou não-tributação não tivesse ocorrido em algum momento da cadeia produtiva.*

*A recomposição do tributo dar-se-ia pela incidência da alíquota relativa à operação subsequente, que atingiria as operações anteriores isentas, de alíquota-zero ou não tributadas.”*

<sup>7</sup>O estudo realizado por Tércio Sampaio Ferraz Jr., já aproveitado nesse voto, esmiúça, matematicamente, a situação (cit. pp. 21/22).



Processo nº : 10830.000021/99-74  
Recursos nº : 123.495  
Acórdão nº : 203-09.533

O peso do IPI não é denotado em tal situação, pretendendo a Recorrente, mediante a supressão da carga da exação experimentada no insumo empregado na elaboração de telhas galvanizadas, reduzir seus custos de produção. Todavia, o crédito invocado reflete, na verdade, custo computado para a fixação do preço do insumo, embora conste destacado em nota fiscal. O que a Recorrente, em suma, pagou ao produtor do insumo foi - frise-se - preço, a respeito de remansosa jurisprudência do Supremo Tribunal Federal<sup>8</sup>.

A anulação do efeito econômico gerado pelo tributo computado no preço do insumo utilizado pela Recorrente, portanto, objetivaria conduzir o produto nela produzido para o mercado com o menor custo possível, conquanto com auxílio de fundamento jurídico outro distinto da não-cumulatividade.

Entro, então, na questão disposta no artigo 11 da Lei nº 9.779/99:

*"Artigo 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal – SRF, do Ministério da Fazenda." (grifos da transcrição).*

No meu pensamento tenho que o aludido dispositivo instituiu ativo designado de crédito no ordenamento, no que respeita especificamente à situação em análise nesses autos (saída isenta de IPI, relativa a produto em cuja confecção se empregou elemento cuja venda gerou a cobrança da exação mencionada), aproveitável pelo contribuinte aplicado na industrialização para pagamento de outros tributos, ou incorporação ao seu patrimônio mediante restituição, por força das redações do artigo 73 e *caput* do artigo 74 da Lei nº 9.430/96:

<sup>8</sup>Na extensão desse entendimento jurisprudencial posso citar a ementa do acórdão proferido no Recurso Extraordinário nº 164162/SP (1ª Turma. Rel. Min. Ilmar Galvão. Unânime. Julgado em 14/05/1996. D.J.U. 13/09/1996):

**"TRIBUTÁRIO. ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ICMS. COMERCIALIZAÇÃO DO PRODUTO DE SUA ATIVIDADE AGRO-INDUSTRIAL.**

Exigência fiscal que, incidindo sobre bens produzidos e fabricados pela entidade assistencial, não ofende a imunidade tributária que lhe é assegurada na Constituição, visto repercutir o referido ônus, economicamente, no consumidor, vale dizer, no contribuinte de fato do tributo que se acha embutido no preço do bem adquirido. Recurso conhecido e provido." (grifo e negrito da transcrição)

Nesses julgados o STF nega que o adquirente de produto pague imposto, senão preço, ainda que no mesmo possa ter sido contado o custo tributário implícito à industrialização. A figura do *contribuinte de fato* é inconcebível. Assim como o consumidor final não paga tributo, mas meramente o preço do produto ou mercadoria, o adquirente de insumo não pode alegar que paga tributo (a exemplo de IPI), ao invés de simples preço.

Tais observações não investem, sobretudo, contra a técnica da não-cumulatividade, pois não nega o direito ao crédito pelo adquirente de insumo, na medida em que aventa o IPI pago pelo industrializador do material empregado na produção, e não o tributo pago pelo adquirente do mesmo, no caso a Recorrente. Esta não é sujeito passivo do IPI referente à venda do insumo, mas sim a pessoa que o industrializou e o vendeu.



Processo nº : 10830.000021/99-74  
Recursos nº : 123.495  
Acórdão nº : 203-09.533

*“Artigo 73. Para efeito do disposto no art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte:*

*I – o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo ou da contribuição a que se referir;*

*II – a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo ou da respectiva contribuição.”*

*“Artigo 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.”*

É válido chamar a atenção para a dubiedade vislumbrada na redação do artigo 11 da Lei nº 9.779/99, exatamente na parte que preceitua que o “saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI...” “...que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos”. Sim, pois ao passo que a regra parece pressupor a geração de crédito incondicionada e irrestrita em qualquer “aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização”, também aparenta aventar a impossibilidade de aplicação do “saldo” na saída não tributada do produto elaborado, fator que pode ser tomado como circunstância desabonadora da idéia de crédito ensejada pela leitura da parte inaugural da regra em comento.

Os desencontros de ordem estrutural denunciados acima servem para aguçar no exegeta o labor interpretativo desapegado da exclusiva abordagem redacional do preceito, desaconselhada em qualquer situação por se tratar da mais propícia a deslizes, dada a pobreza técnica de que padece. Paulo de Barros Carvalho é categórico a respeito:

*“Prisioneiro do significado básico dos signos jurídicos, o intérprete da formulação literal dificilmente alcançará a plenitude do comando legislativo, exatamente porque se vê tolhido de buscar a significação contextual e não há texto sem contexto.”* (Curso de Direito Tributário. 9ª ed. Saraiva. São Paulo. p. 76)

Tenho convicção que o estudo jurídico prepara o aplicador do direito para as armadilhas preparadas pela legislação, munindo-o de instrumentos para diferenciar enunciado de conceito, texto de norma, não podendo destes parâmetros se desvencilhar.

Tomar a locução “saldo credor”, portanto, como conjunto vernacular vetor da interpretação requisitada pela disposição em comento é admitir cegamente a natureza do instituto nela estampado (como crédito de IPI oponível a débito de IPI, diga-se de passagem), isto é, sem



Processo nº : 10830.000021/99-74  
Recursos nº : 123.495  
Acórdão nº : 203-09.533

formular-se qualquer investigação sobre o caráter do tema, inaugurando o trabalho de exegese subtendendo-o, equivocadamente, dentro da não-cumulatividade do IPI e dos desdobramentos de tal técnica de incidência do tributo aludido, circunstância inadmissível diante das premissas lançadas nesse voto.

A previsão do artigo 11 da Lei nº 9.779/99, conquanto fale em “saldo credor”, na verdade espelha instrumento de política econômica – contexto - projetado sobre a sistemática da arrecadação tributária federal, verdadeira subvenção concedida pela União para empresas que confeccionam produtos lançados no mercado sem a incidência do IPI nas respectivas operações. Este o enquadramento que enxergo para as prerrogativas deferidas pela citada previsão normativa.

O saldo credor que o artigo 11 da Lei nº 9.779/99 confere ao contribuinte, no caso, que reverte em moeda aproveitável para o pagamento de outros tributos, ou mesmo para recebimento em espécie, decorre do valor de IPI pago por contribuinte em saída de insumo aplicado na confecção de produto lançado no mercado sem a carga do IPI.

Entendo a prescrição, nesse diapasão, como disposição de índole substantiva aplicável a fatos que se configuraram a partir de sua vigência, não tendo como retroagir e legitimar situação que se afigura de todo incompatível com os seus termos, isto é, ao regime da não-cumulatividade do IPI.

Apontar a Lei nº 9.779/99 como instrumentadora do direito subjetivo ao crédito de IPI, decorrente de operação na qual tal tributo incide, é olvidar que a previsão do artigo 153, § 2º, II, da Constituição brasileira, configura preceito auto aplicável, é norma de eficácia plena, segundo classificação de José Afonso da Silva<sup>9</sup>. Em síntese: as disposições da Lei nº 9.779/99 se revelam despiciendas para operacionalização prática da não-cumulatividade propugnada pela Carta Magna!

É impraticável suscitar, assim, as revogações das previsões do § 3º do artigo 25 da Lei nº 4.502/64, e do artigo 174, I, *a*, do Decreto nº 2.637/98, pela regra constitucional da não-cumulatividade aplicável ao IPI (artigo 153, § 3º, inciso II, da Constituição brasileira), ao menos no que respeita à impossibilidade de reputar-se crédito o valor pago por contribuinte a título de IPI por conta de operação que precede a outra sujeitada à alíquota zero.

As disposições citadas em nada mais consistem senão em previsões declaratórias, sem conteúdos prescritivos, porquanto seus enunciados são desdobramentos negativos da não-cumulatividade do IPI.

Faço constar, derradeiramente, que este 2º Conselho vem se posicionando pelo improvimento de recursos de contribuintes que consubstanciam irrisignações contra situações como a que se trata no feito em apreço. As premissas que motivam a rejeição dos pleitos de revogação dos correspondentes lançamentos, todavia, são distintas (Acórdão nº 203-00.315,

<sup>9</sup>Aplicabilidade das Normas Constitucionais. Malheiros. São Paulo.



Processo nº : 10830.000021/99-74  
Recursos nº : 123.495  
Acórdão nº : 203-09.533

Recurso Voluntário nº 090355, 3ª Câmara, Rel. Cons. Mauro Wasilewski, Processo nº 11080.011066/91-73, j. 25/03/1993);

*“IPI – MATÉRIAS-PRIMAS PARA EMBALAGENS PLÁSTICAS. SAÍDA DO PRODUTO FINAL COM ALÍQUOTA ‘ZERO’. NECESSÁRIO O ESTORNO DO CRÉDITO. Estando a saída do produto industrializado final abrangida pela ‘alíquota zero’, o crédito do imposto relativo às respectivas matérias-primas há que ser anulado mediante estorno na escrita fiscal, ex-vi do art. nº 100, I, ‘a’, do RIFI e consoante o princípio constitucional da não-cumulatividade. Recurso negado.”*

Com base nessas colocações contraponho os argumentos deduzidos pela Recorrente em sua peça recursal.

Ante ao exposto, nego provimento aos pleitos formulados pela Recorrente na irresignação de fls. 103/129.

Sala das Sessões, em 14 de abril de 2004.

  
CÉSAR PLANTAVIGNA