



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10940.000944/00-85
Recurso nº : 202-118.553
Matéria : IPI
Recorrente : CERVEJARIAS KAISER BRASIL LTDA
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 2ª CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
Sessão de : 5 de julho de 2005.
Acórdão nº : CSRF/02-01.978

IPI. CRÉDITOS. INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. - Inexiste base jurídica para a pretensão de calcular o crédito ficto de IPI em relação a insumos tributados com alíquota zero, mediante a aplicação da mesma alíquota a que estão sujeitos os produtos industrializados pelo estabelecimento. O crédito de IPI relativo a insumos tributados com alíquota zero é zero.

Recurso especial negado.

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

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 ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

JOSEFA MARIA COELHO MARQUES
RELATORA

FORMALIZADO EM: 01 MAR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ROGÉRIO GUSTAVO DREYER, ANTONIO CARLOS ATULIM, DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA, JOSÉ ANTONIO BEZERRA, FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA, HENRIQUE PINHEIRO TORRES E ADRIENE MARIA DE MIRANDA. Declarou-se impedido o Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo nº : 10940.000944/00-85
Acórdão nº : CSRF/02-01.978

Recurso nº : 202-118.553
Matéria : IPI
Recorrente : CERVEJARIAS KAISER BRASIL LTDA
Interessada : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Examina-se recurso especial formulado pela contribuinte contra decisão do Segundo Conselho de Contribuintes que, através do Acórdão nº 202-14.819, de 10 de junho de 2003 (fls. 478/489), por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso interposto pela empresa CERVEJARIAS KAISER BRASIL LTDA., cuja ementa se transcreve:

“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.”

A empresa solicitou ressarcimento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI referentes à aquisição de insumos (MP, PI, ME) não-tributados e reduzidos à alíquota zero, para emprego na industrialização de produtos tributados, ao amparo do art. 11 da Lei nº 9.779/1999, referente aos períodos de apuração de 01/07/1999 a 30/09/1999.

A autoridade julgadora de primeira instância administrativa, através da Decisão DRJ/CTA nº 393, de 30/03/2001, de fls. 348/354, indeferiu a solicitação da interessada quanto ao pedido de ressarcimento/compensação de inexistente saldo credor de IPI dos períodos de julho/1999 a setembro/1999, por falta de amparo legal.

Insurgindo-se contra a decisão acima mencionada, a recorrente interpôs recurso voluntário tempestivo, reafirmando os pontos expendidos em sua peça impugnatória.

O Colegiado da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, através do Acórdão nº 202-14.819, de 10 de junho de 2003, decidiu, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. A contribuinte interpôs Recurso Especial à Câmara

Processo nº : 10940.000944/00-85
Acórdão nº : CSRF/02-01.978

Superior de Recursos Fiscais, com fundamento no inciso II do art. 32 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (Portaria nº 55/1998), especificamente quanto ao direito de se beneficiar do crédito do IPI relativo aos insumos tributados na alíquota zero.

Pelo Despacho nº 202-0.105 (fl. 566), o Presidente da Segunda Câmara, com base na Informação de fls. 564/565 recebeu o recurso interposto pelo sujeito passivo, tendo em vista a presença de divergência entre o Acórdão 202-14.819 e os Acórdãos 201-75.655 e 201-75656 (de interesse da própria recorrente).

Às fls. 568/576, contra-razões ao Recurso Especial de divergência apresentada pela Fazenda Nacional na forma do disposto no § 1º do art. 34 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, Anexo II da Portaria MF nº 55/98, na qual, em síntese, sustentou que tanto pela falta de amparo constitucional (já que não houve pagamento de IPI na entrada dos insumos) como pelo repasse do IPI ao consumidor (na saída dos produtos), a total inexistência de créditos da contribuinte.

É o relatório.



Processo nº : 10940.000944/00-85
Acórdão nº : CSRF/02-01.978

VOTO

Conselheira JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, Relatora

Como relatado a divergência assenta-se em paradigmas de interesse da própria recorrente, os Acórdãos 201-75.655 e 201-75.656.

Tais acórdãos foram objeto, de recurso por parte da Fazenda Nacional a esta Câmara, sendo que o recurso relativo ao Acórdão nº 201-75.655 foi relatado por mim e julgado no mês de abril de 2005.

Naquele recurso fundamentei meu voto nos seguintes termos:

“...

Entretanto, a questão jurídica que ora se apresenta requer uma análise mais profunda do princípio da não cumulatividade que se encontra previsto na constituição.

É consenso na doutrina que o princípio da não-cumulatividade pode ser introduzido no sistema tributário de um determinado país por meio das técnicas do valor agregado ou da dedução do imposto. Na técnica do valor agregado, originária do direito francês, subtrai-se do valor da operação posterior o valor da anterior. É o que se conhece como dedução na base. Na técnica da dedução do imposto, subtrai-se do imposto devido na operação posterior o imposto que foi pago na operação anterior.

*No sistema tributário brasileiro, o constituinte, ao delimitar as competências tributárias das entidades federadas, consignou no art. 153, da CF/1988 que (...) Compete à União instituir impostos sobre (...) IV- produtos industrializados (...) § 3º- O imposto previsto no inciso IV (...) II- será não-cumulativo, **compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;** (...). (grifei)*

*Conforme se pode verificar, e ao contrário do afirmado pela recorrente, o IPI não é imposto incidente sobre o valor agregado, pois a constituição claramente optou pela técnica da dedução do imposto, onde a única garantia assegurada ao contribuinte é que o imposto **devido a cada operação** seja deduzido do que foi **pago** na operação anterior, silenciando o dispositivo quanto à existência de eventual saldo credor e seu ressarcimento.*

A primeira disposição infraconstitucional sobre o saldo credor aparece no art. 49 do CTN, que se encontra vazado nos seguintes termos:

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.

Processo nº : 10940.000944/00-85
Acórdão nº : CSRF/02-01.978

Parágrafo único. O saldo, verificado em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.

Logo, à luz do direito constitucional vigente o princípio da não-cumulatividade só garante aos contribuintes dois direitos a saber: 1) que o legislador ordinário elabore a lei do imposto de modo a garantir o direito de crédito em relação ao IPI que foi pago nas entradas de insumos; e 2) que esta lei garanta o direito de deduzir do IPI devido pelas saídas, o imposto que foi pago nas entradas.

Desse modo, inexistente base jurídica para a pretensão do contribuinte, no sentido de se calcular o crédito ficto de IPI em relação a insumos tributados com alíquota zero, mediante a aplicação da mesma alíquota a que estão sujeitos os produtos industrializados pelo estabelecimento.

O crédito de IPI pela entrada de insumos tributados com alíquota zero é zero, conforme a conclusão a que chegou o ilustre Prof. Marco Aurélio Grecco no trabalho a seguir transcrito, verbis:

ALÍQUOTA ZERO – IPI NÃO É IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO

Marco Aurélio Grecco

Advogado – Doutor em Direito

SUMÁRIO: 1.- O ponto de partida; 2.- Pressuposto de fato – fato gerador – fato de exteriorização; 3.- Brasil não acompanhou a 6ª Diretiva Européia; 4.- O IPI é um imposto “real”; 5.- Crédito de IPI em entrada com alíquota zero é zero.

1.- O ponto de partida

O tema do direito ao crédito de IPI por aquisições submetidas ao regime de alíquota zero suscita grandes debates.¹

Tem sido assumido como ponto de partida de análise que o IPI seria um imposto sobre o valor agregado.

Desta premissa, decorrem conclusões relevantes, como por exemplo, que, na hipótese de aquisições com alíquota zero, o ordenamento tributário deveria assegurar a tributação apenas do valor agregado na respectiva etapa do ciclo econômico. Para tanto, à vista da não-cumulatividade, o direito ao crédito seria de rigor, e sua dimensão resultaria da aplicação da alíquota incidente no momento da saída do produto industrializado sobre o diferencial entre entradas e saídas, pois esta seria a fórmula que melhor indicaria a oneração da parcela agregada na etapa.

Não obstante o brilho e a coerência com que esta posição tem sido defendida, especialmente no Supremo Tribunal Federal, não me parece ser a que resulta da análise da Constituição, no que diz respeito ao núcleo da incidência do IPI. Aliás, sempre que me perguntam sobre o tema, apresento minha divergência quanto ao ponto de partida adotado para tal raciocínio.²



¹ O tema apresenta muitos aspectos relevantes; limito-me aqui a examinar as aquisições com alíquota zero.

² Assim, por exemplo, em dezembro de 2003, durante Congresso organizado pelo Instituto de Estudos Tributários do Rio Grande do Sul, apresentei ao Ministro Nelson Jobim minha divergência quanto a este aspecto.



Processo nº : 10940.000944/00-85
Acórdão nº : CSRF/02-01.978

Penso que o ponto de partida é exatamente o oposto, vale dizer, o IPI não é um imposto que incide sobre "valor agregado" e o mecanismo da não-cumulatividade no sistema constitucional brasileiro não serve para dimensionar o valor agregado, mas sim para evitar a superposição de impostos e assegurar a dedução do imposto que incidiu na operação anterior.

Vou procurar expor, de maneira muito breve, esta premissa e sua principal consequência que é concluir que a aquisição de produto submetido a alíquota zero implica apenas no direito de creditar o valor que resulta da aplicação dessa alíquota ao valor da aquisição, ou seja, zero.

2.- Pressuposto de fato – fato gerador – fato de exteriorização

Para bem compreender determinada incidência tributária, entendo útil e necessário distinguir três figuras que co-existem e que mutuamente se implicam. Esta distinção é particularmente importante no Brasil em razão do caráter analítico de que se reveste a Constituição Federal ao discriminar competências tributárias, especialmente em matéria de impostos. Estas figuras são:

o pressuposto de fato do tributo;³

seu fato gerador; e

o fato de exteriorização do fato gerador.⁴

Pressuposto de fato do tributo corresponde à parcela da realidade a ser alcançada. Trata-se de realidade denotativa de capacidade contributiva (para os impostos) ou uma determinada atividade estatal (para as taxas) etc.⁵ É o fundamento a partir do qual a legislação poderá escolher fatos que irão provocar o nascimento das situações jurídicas subjetivas que vinculam Fisco e contribuintes, dentre as quais a obrigação tributária. Ao discriminar competências tributárias, a Constituição Federal qualifica pressupostos de fato que, por sua vez, vão circunscrever o âmbito da legislação para fins de instituição dos tributos (p.ex., renda, propriedade predial urbana) e a função de seus mecanismos aplicativos (p. ex., a não-cumulatividade).

A identificação do pressuposto de fato é fundamental, pois todas as previsões ligadas à criação e operacionalização do imposto devem ser compatíveis dentro de uma lógica interna ao imposto. Assim, a mesma regra pode assumir papel e alcance diferentes conforme estiver no âmbito de impostos com pressupostos de fato diferentes.

Fato gerador é o evento que, se e quando ocorrido, irá dar nascimento às situações jurídicas subjetivas, dentre as quais a obrigação tributária. Um mesmo pressuposto de fato (por abranger parcela da realidade, em si mesma

³ A respeito do pressuposto de fato, embora a doutrina muitas vezes o veja conjugado com o fato gerador, cabe lembrar ENRICO DE MITA, *Principi di Diritto Tributario*, pág. 17, Giuffrè, Milano, 1999 e GIAN ANTONIO MICHELLI, *Corso di Diritto Tributario*, 2ª edição, pág. 150 e segs., UTET, Torino, 1974, dentre outros.

⁴ A respeito desta figura, veja-se ALCIDES JORGE COSTA, *ICM na Constituição e na Lei Complementar*, pág. 103, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1978.

⁵ Tributos qualificados pela materialidade da sua hipótese de incidência. Não é o momento para aprofundar o tema do pressuposto de fato nas contribuições e empréstimos compulsórios.

Processo nº : 10940.000944/00-85
Acórdão nº : CSRF/02-01.978

multifacetada) pode ser captado de diversos ângulos. O mesmo pressuposto de fato pode comportar a definição em lei de vários fatos geradores diferentes. Por esta razão é que o artigo 146, III, "a" defere à lei complementar a função de definir fatos geradores dos impostos discriminados na Constituição. Vale dizer, especificar em caráter vinculante quais os eventos dentre os compatíveis com o pressuposto de fato (e só aqueles) que terão a natureza e a função de fato gerador.

Fato de exteriorização corresponde à circunstância fática que denota a ocorrência do fato gerador. É evento que aponta no sentido de que o fato gerador se consumou, pois só se exterioriza aquilo que já existe. Fato de exteriorização não é o fato gerador em si, mas algo que denota sua ocorrência.

Um exemplo deixa clara esta distinção. Tomemos o ICMS.⁶ Neste imposto:

pressuposto de fato é o ciclo econômico relativo às mercadorias;

fato gerador é o negócio jurídico mercantil; e

fato de exteriorização é, por exemplo, a saída da mercadoria do estabelecimento comercial.

Esta distinção é importante para bem compreender tanto a incidência à luz da parcela da realidade que o imposto visa alcançar, como as normas que a disciplinam, pois estas devem manter coerência com o pressuposto de fato. Ademais, esta análise auxilia a interpretação, na medida em que é possível detectar a função que a não-cumulatividade possui no contexto de um determinado pressuposto de fato.

Aplicados estes conceitos ao IPI, temos que seu:

a) pressuposto de fato é a existência de um produto industrializado (CF/88, art. 153, IV);

b) seu fato gerador é a atividade material que lhe dá vida (CTN, art. 46, único); e

c) fato de exteriorização é, em geral, sua saída do estabelecimento industrial (CTN, art. 46, caput).

À vista disso, cabe, então perguntar, porque o IPI não é um imposto sobre valor agregado, mas sim sobre produtos industrializados.

Para tanto é preciso identificar "sobre" o que ele incide; vale dizer, qual a parcela da realidade que a Constituição qualifica para fins de ser acolhida como pressuposto de fato deste imposto.

3.- Brasil não acompanhou a 6ª Diretiva Européia

Nesta análise, é fundamental permanecer centrado na disciplina da CF/88 e não se impressionar com argumentos que se apóiem na experiência



⁶ *Veja-se MARCO AURÉLIO GRECO e ANNA PAOLA ZONARI DE LORENZO, ICMS – Materialidade e Características Constitucionais, no "Curso de Direito Tributário", coordenador Ives Gandra da Silva Martins, pág. 533 e segs., Ed. Saraiva, São Paulo, 2000.*



Processo nº : 10940.000944/00-85
Acórdão nº : CSRF/02-01.978

estrangeira, principalmente européia, quando se refere à tributação sobre o valor agregado.

De fato, na Europa, o artigo 1º da 6ª Diretiva do I.V.A. é explícito ao prever um imposto que incide "sobre" essa realidade (valor agregado).⁷ Portanto, o perfil da respectiva legislação e sua interpretação só podem estar em sintonia com este ponto de partida e as conclusões extraídas a ele devem coerência.

Nesse contexto, a não-cumulatividade existe como instrumento para detectar a parcela de agregação que ocorreu em determinada etapa do processo econômico e sua aplicação deve manter-se dentro da área circunscrita pelo pressuposto de fato.

Ocorre que o imposto sobre o valor agregado corresponde a uma ampla incidência, abrangente de toda atividade econômica, desde que implique em "agregação de valor" dentro do ciclo econômico. Ou seja, apresenta um pressuposto de fato único ("agregação de valor"). Este perfil abrange as mais diversas situações e os mais dispares objetos.

Em razão desta abrangência, comporta melhor aplicação em países de estrutura unitária (como França e Itália) ou em países de estrutura federal, desde que ele seja de competência do Estado Federal (por exemplo, Alemanha).

Ocorre que, ao ensejo da reforma de 1965, quando foi trazida para o Brasil a experiência do IVA francês, surgiu a dificuldade de implantar um imposto de amplo espectro econômico num país de estrutura federal como o nosso. Para se ter uma idéia da importância desta questão, basta lembrar que até hoje ela está na base dos debates que se desenvolvem na denominada "reforma tributária", quando se trata de examinar o tema da "federalização" ou não do ICMS.

Como implantar num Estado de estrutura federal um imposto abrangente de toda atividade econômica?

A solução adotada – que é causa de diversos problemas – foi dividir o pressuposto de fato do imposto atribuindo a cada entidade política (União, Estados/DF e Municípios) uma fração dele. Isto deu vida à multiplicidade de impostos que hoje temos (IPI, ICMS, ISS, IOF em parte).

Este fracionamento acarretou uma quebra da unidade do pressuposto de fato do imposto (agregação de valor) e, portanto, fez com que nenhum dos impostos brasileiros seja efetivamente um imposto sobre valor agregado, pois nenhum deles tem esse amplo pressuposto de fato contemplado na respectiva norma constitucional atributiva de competência.

Ou seja, embora na origem do sistema tributário brasileiro esteja o exemplo da tributação sobre o valor agregado, o resultado final implantado no Brasil não foi a criação de tal tributação. Ao contrário, criaram-se incidências específicas, pontuais, de modo a cada imposto brasileiro apresentar um pressuposto de fato distinto, nenhum coincidindo com o da experiência européia.



⁷ Artigo 1º - Os Estados-membros adaptarão o seu regime actual do imposto sobre o valor acrescentado às disposições dos artigos seguintes ..." (sublinhei e realcei).



Processo nº : 10940.000944/00-85
Acórdão nº : CSRF/02-01.978

Em suma, no Brasil a CF/88 – como a anterior – não escolhe como pressuposto de fato do IPI o “valor agregado”, ao revés, é explícita ao prever que o imposto incide “sobre” o produto industrializado, o que implica ponto de partida da legislação e da interpretação completamente diferente do europeu.

3.- O IPI é um imposto “real”

A Constituição Federal atribui competência tributária às várias entidades políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Atribuir competência é circunscrever parcelas da realidade fenomênica aptas a servirem de critério referencial para a instituição de tributos.

Nesta qualificação da realidade, a Constituição pode escolher os mais diversos ângulos, ora se referindo a determinado tipo de negócio jurídico (p.ex., imposto sobre “operações de seguro”), ora certa figura de predominante cunho econômico (p.ex., imposto sobre a “renda”), ora certa atividade econômica aliada ao tipo de contrato que a disciplina (p.ex., imposto sobre “serviços de transporte”), ao lado de outras perspectivas igualmente possíveis de servirem à circunscrição de certa parcela da realidade.

Outras vezes a Constituição utiliza-se de um referencial físico consistente na indicação de um certo tipo de coisa em função da qual a tributação pode ser exercida. Na medida em que o referencial constitucional é uma coisa – sem entrar num debate mais profundo quanto à respectiva terminologia – tais hipóteses são consideradas como contemplando imposto de cunho “real”, pois é na existência da res ou de alguma qualidade ou característica sua, que a CF/88 apóia a atribuição de competência tributária. Nestes casos, a Constituição adota dois critérios distintos:

qualifica a coisa em função de uma realidade jurídica a ela relativa (p.ex., imposto sobre “propriedade” [conceito jurídico] de “veículos automotores” [coisa]); ou

qualifica diretamente a coisa independente de qualquer entidade jurídica a ela relativa (p.ex., imposto sobre “produtos industrializados” [coisa])

Esta última hipótese é a que ocorre com o IPI, pois o artigo 153, IV da CF/88 é explícito ao prever singelamente que:

“Artigo 153 - Compete à União instituir impostos sobre:

.....
IV – produtos industrializados;”

A peculiaridade desta norma constitucional de atribuição de competência tributária, consistente em qualificar determinada coisa, não escapou da doutrina clássica, como se verifica, por exemplo, em FÁBIO FANUCCHI ao dizer que o IPI:

“... é tributo real, desde que em sua incidência não entram em cogitação as condições inerentes ao contribuinte mas, e tão só, as condições do produto tributado.” (grifei e realcei)⁸



⁸ Curso de Direito Tributário Brasileiro, vol. II, pág. 124, co-edição IBET/Resenha Tributária, São Paulo, 1986.



Processo nº : 10940.000944/00-85
Acórdão nº : CSRF/02-01.978

A mesma observação encontramos em ALIOMAR BALEEIRO, ao acentuar o fato de que

“Depois da Emenda n. 18, de 1965, o tributo foi designado pela coisa tributada, - os produtos industrializados - provenham eles dos estabelecimentos produtores nacionais, ou tenham penetrado no país pela mão de comerciantes ou importadores por via de importação, ou até como bens de viajantes, ressalvadas as exceções ou isenções legais.” (grifei e realcei)⁹

Esta característica é reiterada pela doutrina atual, como se verifica em HUGO DE BRITO MACHADO ao enfatizar que

“É importante notar que o imposto recai sobre o produto, sendo, em princípio, irrelevante sua destinação, assim como o processo econômico de que se originou.” (grifei e realcei)¹⁰

Reconhecer que se trata de um imposto que recai sobre o produto - sobre determinada coisa, revestida de certas características - é absolutamente fundamental para equacionar o tema em exame, pois o produto, a coisa, será o referencial definidor da coerência e racionalidade do conjunto de regras que sobre ele dispõem, em especial sobre o mecanismo da não-cumulatividade.

Identificar o conceito referencial é identificar o parâmetro racional da disciplina jurídica, seu ponto de apoio, sua razão de ser e seu elemento explicativo. Nos exatos termos da CF/88, o IPI não é um imposto “sobre” valor agregado, é um imposto “sobre” produtos industrializados.

Da CF/88 não resulta determinação de que a incidência e a não-cumulatividade atendam à idéia de valor agregado.

4.- Não-cumulatividade do IPI é “imposto sobre imposto” e não “base sobre base”

Não-cumulatividade é mecanismo aplicativo que deve situar-se dentro do âmbito do pressuposto de fato do imposto. Por si só não indica o pressuposto de fato do imposto. Trata-se de mera técnica, compatível com pressupostos de fato distintos. O fato de um imposto sujeitar-se à técnica da não-cumulatividade não significa que seu pressuposto de fato seja o valor agregado.

Na medida em que o pressuposto de fato do IPI, previsto na Constituição, é a existência de um produto industrializado e, portanto, não é imposto “sobre” valor agregado, mas sim “sobre” produto, disto decorre que a não-cumulatividade prevista no inciso II do § 3º do artigo 153 da CF/88 corresponde a um mecanismo de aplicação do imposto mas, constitucionalmente, não se vocaciona a dimensionar valor agregado.¹¹

Se o pressuposto de fato fosse o valor agregado, a não-cumulatividade deveria servir para aferir a dimensão da agregação ocorrida em determinada etapa do ciclo econômico; porém, como o pressuposto de fato não é este, a não-

⁹ Direito Tributário Brasileiro, 7ª edição, pág. 182, Forense, 1975.

¹⁰ Curso de Direito Tributário, 15ª edição, pág. 249, Malheiros Editores, São Paulo, 1999.

¹¹ Poderá, eventualmente, servir para dimensionar valor agregado se a legislação assim dispuser, mas não é exigência que resulte da Constituição.

Processo nº : 10940.000944/00-85
Acórdão nº : CSRF/02-01.978

cumulatividade não encontra no valor agregado sua razão de ser, nem seu critério de operacionalização.

Neste ponto, o artigo 153, § 3º, II da CF/88 é explícito ao acolher a técnica “imposto sobre imposto” pela qual deduz-se do montante do imposto devido em cada operação o montante do imposto cobrado nas anteriores.

Num país em que o pressuposto de fato do imposto é o valor agregado, a não-cumulatividade tanto pode se operacionalizar “base sobre base” como “imposto sobre imposto”, pois ambas são aptas a aferi-lo.¹² Porém, na medida em que, no Brasil, o pressuposto de fato do IPI é a existência do produto industrializado, esta técnica – no plano constitucional – não é concebida para dimensionar valor agregado (por ser realidade fora do pressuposto de fato); visa dimensionar quanto de imposto o contribuinte precisa recolher: se a totalidade que resulta da aplicação da alíquota sobre o valor da sua operação ou se o montante que resultar da dedução do imposto já cobrado em operações anteriores. O foco da norma constitucional não é a base (que indicaria o elemento “agregação”), mas sim a dimensão da dívida do contribuinte (o “imposto”).

Por isso, entendo que pretender encontrar na não-cumulatividade um instrumento de viabilização de uma incidência sobre o valor agregado e fazer com que – da perspectiva constitucional – o IPI seja calculado de modo a onerar apenas a parcela de agregação, mediante aferição do valor da entrada versus o valor da saída, é afastar-se do pressuposto de fato do imposto constitucionalmente consagrado e afastar-se da regra do artigo 153, § 3º, II que consagra uma não-cumulatividade “imposto sobre imposto” e não “base sobre base”.

5.- Crédito de IPI em entrada com alíquota zero é zero

Alterado o ponto de partida da análise, altera-se a conclusão.

Ou seja, entendo que, no caso de entradas submetidas ao regime de alíquota zero, não se trata de buscar o conceito de “valor agregado” e construir um critério de aferição da agregação eventualmente ocorrida em determinada etapa.

Trata-se de reconhecer que pressuposto de fato do IPI é a existência do produto industrializado e de aplicar a regra da não-cumulatividade imposto sobre imposto prevista na CF/88.

Disto resulta que – do montante do IPI devido na saída – deve ser deduzido o IPI que incidiu na entrada, calculado mediante aplicação da alíquota legalmente prevista, ou seja zero. Direito ao crédito pelas entradas existe; na dimensão resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, ou seja, zero.”

Em face do exposto, é inequívoco que o acórdão recorrido é manifestamente contrário ao direito aplicável ao caso, razão pela qual voto no sentido de dar provimento ao recurso especial do Procurador da Fazenda Nacional.”



¹² Vide ALCIDES JORGE COSTA, *op. cit.*, pág. 26.

Processo nº : 10940.000944/00-85
Acórdão nº : CSRF/02-01.978

Assim, entendendo que não cabe creditamento de IPI relativamente a insumos cuja alíquota é zero, voto no sentido de negar provimento ao recurso da empresa.

Sala das Sessões, 5 de julho de 2005.

Josefa Maria Coelho Marques
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

