



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10940.001174/00-15
Recurso : 201-118.203
Matéria : IPI
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : CERVEJARIAS KAISER BRASIL LTDA.
Recorrida : 1ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão : 11 de abril de 2005
Acórdão nº : CSRF/02-01.869

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

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

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

JOSEFA MARIA COELHO MARQUES
RELATORA

FORMALIZADO EM: 16 MAI 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ROGERIO GUSTAVO DREYER, ANTONIO CARLOS ATULIM, DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA, LEONARDO DE ANDRADE COUTO, FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA, HENRIQUE PINHEIRO TORRES, ADRIENE MARIA DE MIRANDA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo nº : 10940.001174/00-15
Acórdão nº : CSRF/02-01.869

Recurso : 201-118.203
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : CERVEJARIAS KAISER BRASIL LTDA.

RELATÓRIO

Examina-se recurso especial, formulado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, contra decisão do Segundo Conselho de Contribuintes que, através do Acórdão nº 201-75.655, de 04 de dezembro de 2001 (fls. 369/381), por maioria de votos, deu provimento ao recurso interposto pela empresa CERVEJARIAS KAISER BRASIL LTDA., cuja ementa se transcreve:

"IPI – CRÉDITOS BÁSICOS – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – ENTRADAS COM ALÍQUOTA ZERO – SAÍDA TRIBUTADA – POSSIBILIDADE DE O CONTRIBUINTE CREDITAR-SE – Diante da possibilidade de creditamento do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção, conforme precedente do STF (RE nº 212.484-2/RS), aplica-se o mesmo entendimento aos insumos tributados à alíquota zero. Recurso voluntário provido."

Conforme evidenciam os elementos constitutivos do presente processo, a empresa acima identificada solicitou Pedido de Ressarcimento de Crédito de IPI de insumos adquiridos à alíquota zero, cumulado com Pedido de Compensação, referente ao período de apuração do terceiro trimestre de 2000.

A autoridade julgadora de primeira instância administrativa, através da Decisão DRJ/CTA nº 394, de 30/03/2001, de fls. 334/340, indeferiu a solicitação da interessada quanto ao pedido de ressarcimento/compensação de inexistente saldo credor de IPI dos períodos de julho/2000 a setembro/2000, 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.

Tendo o Colegiado da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, através do Acórdão nº 201-75.655, de 04 de dezembro de 2001, decidido, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, a Procuradoria da Fazenda Nacional, por não concordar com a decisão proferida em segunda instância administrativa, interpôs Recurso

Processo nº : 10940.001174/00-15



Acórdão nº : CSRF/02-01.869

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

Pelo Despacho nº 201-812 (fls. 388/389), foi recebido o recurso interposto pelo Representante da Fazenda Nacional, tendo em vista a presença dos requisitos exigidos no Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes: decisão não-unânime (artigo 32, I); tempestividade (artigo 33, *caput*) e demonstração da contrariedade à lei (artigo 33, § 1º).

Encaminhando-se os autos à Delegacia da Receita Federal em Ponta Grossa/PR, procedeu-se à solicitação ao contribuinte da apresentação de contra-alegações ao Recurso Especial. Devidamente cientificado, o contribuinte ofereceu suas contra-razões ao Recurso Especial do Sr. Procurador da Fazenda Nacional às fls. 394/411, alegando, que, diante da possibilidade admitida pelo Poder Judiciário, de acordo com as decisões emanadas pelos Tribunais Regionais Federais, de aproveitar o crédito de IPI apurado através da aplicação da alíquota vigente sobre o valor do produto final, referente à parcela correspondente aos insumos adquiridos sujeitos à tributação à alíquota zero, isentos e não tributados, ingressou com pedido para que se reconheça o valor decorrente dos referidos créditos.

É o relatório.

Processo nº : 10940.001174/00-15
Acórdão nº : CSRF/02-01.869

VOTO

Conselheira JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, Relatora

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Controverte-se sobre a existência do direito de crédito de IPI pela entrada de insumos tributados com alíquota zero diante da decisão proferida pelo STF no RE nº 214.484-RS, que julgou existir direito de crédito no caso de insumos adquiridos com isenção.

A análise percuciente do voto vencedor do acórdão recorrido revela que a Câmara do Conselho de Contribuintes aplicou a analogia a situações essencialmente dessemelhantes.

Segundo a lição de Maria Helena Diniz:

"A analogia é, portanto, um método quase-lógico que descobre a norma implícita existente na ordem jurídica. É tão-somente um processo revelador de normas implícitas.

Requer a aplicação analógica que:

- 1) o caso sub judice não esteja previsto em norma jurídica;*
- 2) o caso não contemplado tenha com o previsto, pelo menos, uma relação de semelhança;*
- 3) o elemento de identidade entre eles não seja qualquer um, mas sim essencial, ou seja, deve haver verdadeira semelhança e a mesma razão entre ambos."*

(Curso de Direito Civil Brasileiro. Vol. 1. São Paulo: Saraiva, 10ª ed., 1994, pp.54/55).

Ora, no caso dos autos o terceiro requisito para aplicação analógica da interpretação firmada no RE nº 214.484 não restou caracterizado porque a desoneração do IPI por alíquota zero é essencialmente distinta da desoneração por isenção.

Conforme bem apontou o Conselheiro Serafim Fernandes Correia em seu voto às fls. 371/373, não há que se confundir alíquota zero com isenção. No caso da alíquota zero tem-se mero diferimento de imposto, enquanto que na isenção tem-se uma hipótese de exclusão do crédito tributário. Além disso, a alíquota zero pode ser instituída por decreto, enquanto que a isenção só pode ser concedida por lei.

Processo nº : 10940.001174/00-15
Acórdão nº : CSRF/02-01.869

Por outro lado, no caso concreto que culminou no RE nº 214.484, o insumo era adquirido com isenção, mas era tributado com alíquota positiva na TIPI. Isto significa que a alíquota legalmente prevista a ser aplicada gerava crédito de IPI, o que não ocorre no caso da alíquota zero, onde o crédito gerado é zero mesmo e não aquele resultante da aplicação da alíquota do produto fabricado no estabelecimento, como deseja o contribuinte.

Somente à luz destes fundamentos, o acórdão recorrido já seria passível de reforma, posto que não se pode aplicar a interpretação que consta do RE nº 214.484 ao caso de insumo tributado com alíquota zero, por se tratar de situação totalmente distinta da isenção.

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

Processo nº : 10940.001174/00-15
Acórdão nº : CSRF/02-01.869

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.

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 Direito¹

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.

400

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

Ed

Processo nº : 10940.001174/00-15
Acórdão nº : CSRF/02-01.869

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

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.



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.

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 MICHELI, *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 : 10940.001174/00-15
Acórdão nº : CSRF/02-01.869

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 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.

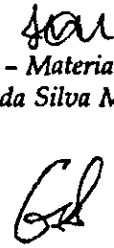
Para tanto é preciso identificar "sobre" o que ele incide; vale dizer, qual a parcela da realidade que a Constituição qualifica para fins de ser acolhida como pressuposto de fato deste imposto.

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 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

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 : 10940.001174/00-15
Acórdão nº : CSRF/02-01.869

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 díspares 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 europeia.

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

SDU

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).

SDU

Processo nº : 10940.001174/00-15
Acórdão nº : CSRF/02-01.869

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

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



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

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



Processo nº : 10940.001174/00-15

Acórdão nº : CSRF/02-01.869

“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-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

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.

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

Processo nº : 10940.001174/00-15
Acórdão nº : CSRF/02-01.869

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.

Sala das Sessões, DF, 11 de abril de 2005.

Josefa Maria Coelho Marques:
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

