



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA**

Processo n° 11543.005137/99-71
Recurso n° 201-114.480 Especial do Contribuinte
Matéria IPI
Acórdão n° 02-03.250
Sessão de 30 de junho de 2008
Recorrente FIBRASA S.A. EMBALAGENS
Interessado FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI
PERÍODO DE APURAÇÃO: 31/12/1999 a 31/12/1999**

IPI. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. No direito constitucional positivo vigente o princípio da não-cumulatividade garante aos contribuintes, apenas e tão-somente, o direito ao crédito do imposto que for pago nas operações anteriores para abatimento com o IPI devido nas posteriores.

CRÉDITO DE IPI. ENTRADA DE INSUMOS NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. Ressalvados os casos específicos previstos em lei, não geram direito ao crédito do IPI os insumos não tributados, tributados à alíquota zero. O direito só é cabível quando se tratar de aquisições sujeitas ao pagamento do imposto, em que o produto tenha sido tributado na origem.

Recurso Especial do Sujeito Passivo Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

ANTONIO PRAGA - Presidente e Relator

FORMALIZADO EM: 25/07/2008.

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Praga Josefa Maria Coelho Marques, Antonio Carlos Atulim, Henrique Pinheiro Torres, Elias Sampaio Freire, Julio César Vieira Gomes, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Dalton César Cordeiro de Miranda, Maria Teresa Martinez Lopez, Gileno Gurjão Barreto, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Rodrigo Bernardes Raimundo de Carvalho e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.

Relatório

Trata-se de recurso(s) especial(ais), interposto(s) pela(s) FIBRASA S.A. EMBALAGENS, com fulcro no art. 7º, inciso II do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 47 de 2008, que foi admitido em relação à(s) seguinte(s) matéria(s): - quanto ao creditamento ou não das aquisições de insumos tributados à alíquota zero.

Na sessão plenária de 23/05/06, a PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES julgou o Recurso Voluntário nº 201-114480, interposto por FIBRASA S.A. EMBALAGENS e decidiu: "*Por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso.*".

A decisão foi formalizada no Acórdão nº 201-79251, da relatoria do Conselheiro Walber José da Silva, cuja ementa abaixo se transcreve:

: IPI. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. No direito constitucional positivo vigente o princípio da não-cumulatividade garante aos contribuintes apenas e tão-somente o direito ao crédito do imposto que for pago nas operações anteriores para abatimento com o IPI devido nas posteriores.

CRÉDITOS BÁSICOS. ESTORNO. Para o período fiscalizado (1995 a 1997), por expressa determinação legal, sujeitavam-se ao estorno os créditos básicos de IPI dos insumos empregados na industrialização de produtos tributados à alíquota zero, sem que isto constitua ofensa ao princípio da não-cumulatividade (artigo 100, inciso I, alínea "a", do RIPI/82).

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta. A utilização da taxa Selic para o cálculo dos juros de mora decorre de lei, sobre cuja aplicação não cabe aos órgãos do Poder Executivo deliberar.

MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL - Presentes os seus pressupostos, aplica-se a multa de ofício no percentual legalmente definido. Recurso negado.

É o sucinto relatório.

Voto

Conselheiro ANTONIO PRAGA

Recurso preenche condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A argumentação expendida no Especial é improcedente.

AQUISIÇÕES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO - CREDITAMENTO

A matéria versada no especial prende-se à existência ou não de direito a possíveis créditos decorrentes da aquisição de insumos tributados à alíquota zero utilizados na fabricação de produtos tributados ou não. Entendo que em tais casos, não existe a possibilidade do creditamento por absoluta falta de previsão legal, filiando-me assim a jurisprudência mansa e pacífica desta Turma e de todo o Segundo Conselho de Contribuintes, que inclusive já sumulou tal matéria nesse mesmo sentido.

Para tanto, adoto os fundamentos do Conselheiro Antonio Bezerra Neto, relator do voto condutor no Acórdão nº 203-11130, de 26 de julho de 2006, que bem respaldam minhas razões de decidir, apesar de o caso concreto nesse julgado se referir a entradas isentas :

"(...)

A regra-matriz do direito à crédito seria independente da regra-matriz de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

Concordamos com o posicionamento de alguns doutrinadores no sentido de que existem, em verdade, duas regras-matrizes a serem analisadas nas operações envolvendo produtos industrializados. Uma Regra-matriz atinente ao IPI propriamente dito e outra envolvendo o direito ao crédito.

Correto o seu discernimento no sentido de separar as regras-matrizes de cada uma das situações. Porém, a meu ver, as premissas são verdadeiras, mas as conclusões que se extraem delas é que, a nosso ver, seriam falsas. Senão vejamos.

A Constituição Federal estabelece que compete à União instituir impostos sobre produtos industrializados, e que este "não será cumulativo, compensando-se que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores".

O que se extrai desse dispositivo constitucional?

1)Regra-matriz da incidência tributária do IPI: que o IPI tem como hipótese de incidência o ato de realizar operação com produtos industrializados, e tem como conseqüente o dever de recolher determinada quantia aos cofres públicos;

II) Regra-matriz do direito ao crédito é um pouco mais complexa: possui como antecedente a conduta de adquirir insumo em relação ao qual tenha sido apurado determinado crédito tributário e que este insumo feche o ciclo com o produto final tributado, evitando-se assim a cumulação de imposto sobre base já gravada. Já no conseqüente dessa norma, encontramos o direito do sujeito passivo de exigir o crédito apurado, opondo-o contra o Fisco, ou o dever do Fisco de conceder tal crédito.

É assente na doutrina, por outro lado, que o citado dispositivo constitucional não pode ser interpretado de forma literal, de forma a que o vocábulo "cobrado" indique que o direito ao crédito somente surgirá se ocorrido o pagamento do imposto na operação anterior.

Nesse sentido, o comentário do Prof. Paulo de Barros Carvalho:

"Só uma interpretação que mantenha o intérprete atrelado à mera literalidade do texto normativo poderá vislumbrar o direito ao crédito limitado à circunstância de ter havido, concretamente, o recolhimento do imposto devido na operação anterior. Uma leitura mais séria e atenta do art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, entretanto, apontará para outra direção, reclamando tão só a existência de operação anterior com tributo apurado, para que se possa isolar, com liquidez e certeza, o montante a ser abatido na operação subsequente" (in: "Isenções Tributárias do IPI, em Face do Princípio da Não-Cumulatividade. Revista Dialética de Direito Tributário nº 33 – p. 164). Negritamos.

O que o Prof. Paulo de Barros Carvalho quer dizer, e, é claro, que não desconhecemos, é que todo significado de uma expressão a ser interpretada parte sempre de um conjunto de suposições de base não encontrado na literalidade da mesma. É preciso buscar o contexto. Esclareça-se melhor através das considerações do filósofo da linguagem John R. Searle que em seu livro "Expressão e Significado", pág 188, deixou assente que: "num grande número de casos, a noção de significado literal de uma sentença só é aplicável relativamente a um conjunto de suposições de base e, mais ainda, que essas suposições de base não são todas, nem podem ser todas, realizadas na estrutura semântica da sentença. (...) Não há um contexto zero ou nulo de sua interpretação, e, no que concerne a nossa competência semântica, só entendemos o significado dessas sentenças sob o pano de fundo de um conjunto de suposições de base acerca dos contextos em que elas poderiam se apropriadamente emitidas."(grifei).

Mas, mesmo que, in casu, se privilegie unicamente o plano sintático/gramatical em detrimento dos outros planos (semântico e pragmático), ainda assim, não acharia que se estivesse fazendo uma leitura menos séria do dispositivo constitucional.

Analisemos a questão sob o prisma do plano semântico, ou seja, sob o aspecto de perquirir a respeito de qual o sentido mais usual do vocábulo, mormente em se tratando de benefício fiscal: é o que sofreu incidência tributária, foi apurado, esse apurado tem valor positivo e por isso está sendo "cobrado". Ou seja, o "cobrado" em seu sentido usual no direito tributário pressupõe três condições cumulativas (1-

haver a incidência tributária; 2-ter sido apurado (pressupõe haver incidência) e 3-esse apurado, obviamente, ter um valor positivo (condição de certa forma redundante, pois está pressuposto no vocábulo "apurado").

Desta feita, se o real significado do vocábulo "cobrado" deveria ser o de imposto "incidente" e "apurado" (com valor positivo ou não nulo) isso implicaria na conclusão inafastável de que o fato hipoteticamente descrito no antecedente da regra-matriz de direito ao crédito seria a conduta de "adquirir produto industrializado em relação ao qual tenha sido apurado (incidido) determinado crédito tributário". Como se vê a própria regra-matriz do direito ao crédito é cristalina no sentido de exigir, a "apuração" (valor positivo) do tributo na operação anterior, por ser condição mais restritiva do que a da incidência. Só nos resta concluir, agora, o silogismo com a conclusão inafastável de que há uma total impropriedade de pretender-se a obtenção de créditos quando, em momento anterior, nada foi apurado.

Cabe enfatizar, por oportuno, que, em momento algum, adotamos o entendimento segundo o qual o vocábulo "cobrado", poderia ser traduzido por "pago", pois além de fugir a de sua acepção semântica usual, inviabilizaria o instituto ao impor, a cada nova operação, que sujeito ativo do direito ao crédito questionasse daquele com quem transaciona se os tributos foram efetivamente pagos, exigindo que lhe fossem apresentadas as provas do pagamento (sendo que, mesmo neste caso, não haveria segurança quanto ao pagamento do tributo). Ou seja, de fato concordamos que o vocábulo "cobrar", não pressupõe "pagar".

E, por fim, apenas para argumentar e também para que não se venha alegar, de forma até cansativa, que se privilegiou aqui a interpretação literal, vamos, então, demonstrar adiante é que existem casos em que o plano sintático/gramatical se perfilha harmonicamente com o plano Pragmático, não se podendo dizer, in casu, que a interpretação utilizada ficou "atrelada à mera literalidade do texto normativo", pelo simples fato do texto "casar" com o contexto.

Análise do grau de concretude do princípio da não-cumulatividade

O princípio da não-cumulatividade do IPI tem assento constitucional (art. 153, § 3º, II) e foi introduzido na legislação codificada (CTN) em seu art. 49. Eis os seus precisos termos:

CF

"Art. 153(...)

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

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

CTN

"Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

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

Inicialmente, cabe salientar que o princípio constitucional da não-cumulatividade, não é amplo e irrestrito. A supremacia da Constituição também não se confunde com qualquer pretensão de completude da ordem jurídica. Seria um absurdo tal pretensão, pois não se pode imaginar que a norma constitucional seja suficiente à determinação de todo um sistema jurídico positivo.

A prova de que o princípio da não-cumulatividade não é uma regra nem muito menos um comando extremamente objetivo a ser seguido (limite objetivo, segundo o Jusfilósofo Paulo de Barros Carvalho) é o argumento empírico de que o sobredito princípio comporta algumas variantes bastante conhecidas no Direito Comparado, como se exemplifica a seguir:

1) Métodos de Tributação não-cumulativa

1.1- Método do Valor Agregado

1.1.1 - Método da subtração ou "base contra base": subtrai-se do total das vendas o total das compras, encontrando-se um "valor adicionado" sobre o qual aplica-se a alíquota pertinente do imposto.

1.1.2 - Método da adição ou "método do valor acrescido": somam-se os pagamentos de todos os fatores de produção, incluindo-se os lucros, sobre os quais (valor adicionado) aplica-se a alíquota referente ao imposto.

1.2 - Método do crédito de imposto ou "imposto contra imposto": confronta-se o total dos impostos devidos pelas vendas com o total incidente sobre as compras, encontrando-se um valor líquido de imposto a recolher.

No excelente livro "O Creditamento do IPI", escrito pelo Auditor Fiscal da Receita Federal Albino Carlos Martins Vieira, um dos maiores especialistas de IPI dentro da Receita Federal, dá a idéia perfeita da imensa variabilidade de formas de tributações possíveis de satisfazer à não cumulatividade:

"A técnica de tributação não-cumulativa preceitua a indesejabilidade da cobrança de imposto sobre imposto, que gera efeitos residuais espúrios. No entanto, não estão registrados em qualquer obra econômica, nem a unicidade de método para tal tributação nem a imprescindibilidade da utilização do valor adicionado da empresa com base de cálculo no imposto.

Nesse sentido, Carl. S. Shoup esclarece o assunto:

"Because the value added tax can take many form, a country contemplating enactment of a comprehensive VAT has to make a number of choices. (...)

The chief decisions concern:

- 1. The three broad types of VAT: consumption, income and gross product.*
- 2. The regime for international trade: the origin principle versus destination principle.*
- 3. The three methods by which the taxpaying firm may its tax liability: subtraction, tax credit or 'invoice', or addition.*
- 4. The products, firms and sectors to be free of VAT.*
- 5. Techniques of freeing from VAT: outright exemption and 'zero-rating'.*
- 6. The Sectors and firms that, although taxable, are thought to require special rules or regimes.*
- 7. A single-rate VAT versus a VAT with two or more rates.*
- 8. A tax-inclusive VAT versus a tax-exclusive VAT rate."¹*

"Como o Imposto sobre Valor Agregado pode tomar muitas formas, um país que contempla a promulgação de IVAa abrangente deve fazer algumas escolhas. (...) As principais decisões dizem respeito a:

- 1. Os três tipos gerais de IVA: consumo, renda e produto bruto.*
- 2. O regime para o comércio internacional: o princípio de origem versus de destino.*
- 3. Os três métodos pelos quais o contribuinte define sua obrigação fiscal: subtração, crédito de imposto ou "fatura" ou adição.*
- 4. Os produtos, firmas e setores a serem liberados do IVA.*
- 5. Técnicas de desoneração do IVA: isenção e alíquota-zero.*
- 6. Os setores e firmas que, apesar de tributáveis, são indicados a ter regras e regimes especiais.*
- 7. Um IVA com alíquota uniforme (alíquota única) ou IVA com duas ou mais alíquotas diversas.*
- 8. Um IVA com imposto 'por dentro' versus IVA com imposto 'por fora'*

E prossegue o autor a ensinar que, se forem adotadas as combinações possíveis para os itens destacados, concluir-se-á pela existência de quinhentas e setenta e seis formas diferentes de tributação

¹ Shoup, Carl S., "Value added taxation in developing countries". A World Bank Symposium, Development Research Department discussion paper; no. DRF 191, World Bank, 1990, pp. 04 e 05.

sobre o valor Adicionado, sem haver qualquer afastamento da premissa inicial definida de não-cumulatividade, ou seja, sem se perder o atributo de serem todas elas formas de tributação não-cumulativa.

Em outras palavras, não há apenas uma forma de cobrança de tributo sobre valor adicionado, como muitas vezes parecem crer certos autores (talvez por desconhecimento da teoria econômica de tributação).

Essa demonstração já é suficiente para refutar a crítica completamente desprovida de fundamento feita por alguns ao mecanismo adotado no Brasil para a não-cumulatividade, a qual identifica uma inexistente ofensa à regra constitucional."²

Vê-se, então, que a implementação do princípio constitucional da não-cumulatividade comporta várias vertentes, sendo a que melhor se amolda à nossa Constituição (art. 153, § 3º, II) a relativa ao método do "crédito do imposto" ou "imposto contra imposto", senão vejamos.

Análise do método adotado pelo Constituinte

Qual o método alternativo, então, de tributação não-cumulativa adotado pelo constituinte pátrio? O método do "crédito do imposto" ou "imposto contra imposto" e não o método do valor agregado (adição ou subtração), conforme razões aduzidas abaixo extraídas a partir de uma interpretação sistemática da Constituição:

-os diferentes métodos de não-cumulatividade não eram desconhecidos do constituinte, pois senão ele não teria reservado a expressão "Valor Adicionado" (agregado) ao tratar da transferência do ICMS aos Municípios ("cota-parte"). Utilizando a expressão "valor adicionado nas operações", nada mais fez do que referendar o princípio da não-cumulatividade através do método do valor agregado (adição ou subtração), a esse caso particular. Ou seja, quando o constituinte quis usar outro método de não-cumulatividade ele o fez utilizando a terminologia adequada;

-o método do "crédito do imposto" possui a vantagem de ser o único método que implica na confrontação entre dados informados pelo comprador e vendedor, fornecendo mecanismos para um eficaz combate da sonegação, ou seja, faz com que as dívidas dos contribuintes estejam relacionadas entre si;

*-o Brasil por ser um País de estrutura federal, a implantação de imposto sobre valor agregado de amplo espectro econômico não se tornou ainda possível. Os impostos no Brasil possuem incidências específicas, pontuais, de modo a cada um deles, inclusive o IPI, possui um pressuposto de fato distinto, nenhum coincidindo com o da experiência européia, atribuindo a cada entidade política (União, Estados/DF e Municípios) uma fração dele (IPI, ICMS, ISS, IOF, etc.);
e*

-o último, quem sabe o mais importante argumento é o de que esse método é o único que privilegia simultaneamente o princípio da não-cumulatividade com o da seletividade (art. 153, § 3º, I da CF). A

utilização da seletividade, no caso do IPI, é obrigatória, resultando em uma escolha óbvia ao legislador, pois nos outros dois métodos, o montante do valor adicionado é submetido à mesma e única alíquota, dificultando, por exemplo, a aplicação da seletividade no caso de uma empresa que industrializa e comercializa diversos produtos com níveis de essencialidades distintos. Qual a alíquota a ser utilizada? A mais baixa, a mais alta ou a média? Essa uniformidade de alíquotas vislumbrada para o método do valor agregado (adição ou subtração) agride a essência do princípio da seletividade que nunca poderia se instalar.

A negativa do crédito implica em considerar a isenção, alíquota zero e imunidade como sendo meras hipóteses de diferimento do imposto, tornando o IPI um imposto cumulativo?

A pergunta que se coloca deve passar necessariamente pela resposta a outra pergunta: a observância do princípio da não-cumulatividade não comportaria a análise de toda a cadeia produtiva? Se o imposto em questão fosse eminentemente de valor agregado (método da adição ou subtração), comportaria, sim. Então, o que se deve perquirir primeiro é se o imposto possui a natureza de valor agregado, pois não se pode olvidar, que se esse pressuposto for verdadeiro decorreriam daí conclusões relevantes, como por exemplo, a necessidade de se analisar toda a cadeia produtiva e as outras repercussões daí advindas, como o tratamento da ocorrência de aquisições isentas ou com alíquota zero, no meio da cadeia produtiva, tributando-se apenas o valor agregado (método da adição ou subtração) na respectiva etapa respeitando, assim, por questão de coerência, as desonerações efetuadas no meio da cadeia produtiva. Por outras palavras, nessa situação o direito ao crédito teria sua dimensão vinculada ao resultado da aplicação da alíquota incidente no momento da saída do produto industrializado sobre o diferencial entre entradas e saídas (método da subtração), pois esta seria a fórmula que melhor indicaria a oneração da parcela agregada na etapa.

Mas será que o IPI é mesmo, eminentemente, um imposto sobre valor agregado? Assume-se sempre como ponto de partida de análise que o IPI seria um imposto sobre o valor agregado (método da adição ou subtração). Esse pressuposto deve ser analisado mais detidamente pelos doutrinadores e juristas, pois basta partirmos de uma única premissa errada para a conclusão do silogismo contido no argumento se tornar completamente falsa, princípio mezinho da lógica clássica de Aristóteles há mais de três mil anos!

Nesse ponto, verifica-se que a grande parte dos doutrinadores, bem assim os Julgados dos Tribunais Superiores, olvidaram da análise desse importante pressuposto ou não o fizeram de forma mais detida para daí extrair as repercussões pertinentes, senão vejamos.

E o que me espanta é que o próprio Sr. Ministro Nelson Jobim, designado Redator do voto vencedor do Recurso Extraordinário nº 350.446, de fato reconheceu que duas são as formas de se aplicar o princípio da "não-cumulatividade":

"A primeira, tributando-se somente o valor agregado em cada elo da cadeia produtiva. A segunda fórmula se compõe de dois momentos: (a) fazer incidir a alíquota do tributo sobre o valor total em todos e cada um dos elos da cadeia produtiva; e (b) assegurar o abatimento no elo subsequente. No Brasil, por conveniência, adotou-se a segunda fórmula.

Em ambas as fórmulas, o objetivo é evitar-se a cumulação."

Veja-se que apesar de reconhecer que no Brasil o legislador consitucional tenha optado pelo método do "crédito de imposto" ou imposto contra imposto, se deixou levar por construção extra-jurídica apresentada tão somente para justificar a utilização do crédito (fundamento econômico).

E o equívoco de interpretação, a meu ver, data máxima vênia, foi se lançar mão em uma interpretação finalística extremada, buscando atingir a intenção do legislador ("evitar-se a cumulação"), quando sabemos, que a intenção além de ser um fenômeno de consciência interno do autor, portanto, inalcançável, não se reduz a uma única intenção, não servindo, no caso, para delimitar com precisão o escopo da não-cumulação. É claro que a interpretação finalística tem também que considerar a expressão linguística ("intentio operis" referida por Umberto Eco em seu clássico "Os Limites da Interpretação") com a qual o legislador procurou estabelecer o significado comunicado. E essa expressão linguística está, no caso, claramente expressa, conforme demonstrado alhures, na forma do "método do crédito de imposto", mesmo que esse método possua falhas quando se introduz no sistema o instituto da isenção ou alíquota zero.

E daí se a não concessão do suposto "crédito" decorrente de operações isenta, imunes ou sujeitas a alíquota zero, implique realmente em diferimento do imposto? Essa foi a consequência em se adotar o método do imposto contra imposto, e no mínimo se espera que o ente tributante ao optar por conceder isenção em determinada etapa do processo de industrialização, que tal medida deva ser acompanhada da concessão explícita de um crédito presumido, pois senão, é óbvio que haverá um certo diferimento da carga tributária que será suportada integralmente na operação posterior. Todavia, os problemas que tal diferimento possa acarretar deverão ser solucionados pelo próprio ente tributante com medidas como a concessão de "crédito presumido", mas não pelo Poder Judiciário, desenvolvendo teorias que não se coadunam com a lógica do ordenamento vigente.

Não cabe ao órgão julgador analisar a conveniência econômica e extra-fiscal de tributar ou não determinada operação e conceder ou não o "crédito presumido". Se o ente tributante opta por isentar determinada situação, e, ao mesmo tempo, não conceder o "crédito presumido", é claro que o faz para beneficiar não toda a cadeia, mas, tão somente a operação isenta, mesmo porque não existe uma "cadeia como um todo", como já explicado alhures, mormente em se tratando do IPI.

Por outro lado, revela-se em verdade falacioso o argumento seguindo o qual a inexistência de crédito implicaria em tornar o IPI um imposto cumulativo. Já se provou matematicamente que não se chega a tanto.

Na verdade importa destacar que há uma certa tendência à construção de exegeses que resultam, as mais das vezes, de considerações outras que não a propriamente jurídica, tal como as de natureza meramente econômica, tão costumeiramente encontráveis no dia-a-dia do julgador.

É preciso evidenciar que não cabe ao intérprete a tarefa de legislar, de modo que o sentido da norma não se pode afastar dos termos em que positivada, pena de, invadindo seara alheia, fugir de sua competência.

A interpretação econômica do fato gerador serve de auxílio à interpretação, mas não pode ser fundamento para negar validade à interpretação jurídica consagrada aos conceitos tributários. Nesse passo, socorro-me do magistério do festejado jurista Pontes de Miranda, ensinando-nos que "é muito importante, no estudo de qualquer questão jurídica, a separação entre o mundo jurídico e o mundo dos fatos. Por falta de atenção aos dois mundos, muitos erros se cometem e, o que é mais grave, se priva a inteligência humana de entender, intuir e dominar o direito. Os fatos do mundo ou interessam ao direito, ou não interessam. Se interessam, entram no subconjunto do mundo a que se chama mundo jurídico e se tornam fatos jurídicos, pela incidência das regras jurídicas, que assim os assinalam".

(...)

Conclusão

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. Apenas isso. Não devamos, então, nos deixar levar pela cantilena dos tributaristas que amiúde se utilizam de argumentos que se apóiam na experiência estrangeira, principalmente européia, quando se refere à tributação sobre o valor agregado.

Portanto, caindo por terra o pressuposto principal a partir do qual todos os outros argumentos se lastreiam, fica fácil entender porque a técnica da não-cumulatividade, no Brasil, é exercida pela sistemática de créditos e débitos do IPI ("método do crédito do imposto"), segundo o qual do imposto devido pela saída de produtos do estabelecimento deve simplesmente ser abatido o imposto relativo a produtos nele entrados (imposto sobre imposto e não base contra base ou método do valor acrescido).

(...)

Assim, à luz da legislação que rege a matéria, só geram créditos de IPI as operações de compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem em que foi pago o imposto, em que há destaque do imposto na nota fiscal. Quando tais operações são desoneradas do imposto, em face de os produtos não serem tributados

à alíquota zero ou adquiridos sob isenção, não ocorre o direito creditório, ante a inexistência de autorização legal para tanto."

Por todo o exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao Recurso Especial do Sujeito Passivo .

É assim como voto.

Sala das Sessões, em 30 de junho de 2008.



ANTONIO PRAGA