



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

Processo nº : 13851.000824/2005-23  
Recurso nº : 135.119  
Acórdão nº : 203-11.631

MF-Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 25 / 04 / 07  
Rubrica

Recorrente : AGRI-TILLAGE DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÁQUINAS E IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS LTDA.  
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

**IPI. CRÉDITOS FICTOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS E/OU 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 isentos e/ou tributados à alíquota zero, não há valor algum a ser creditado.

**Recurso negado.**

MIN DA FAZENDA - 2.º CC  
CONFERE COM O ORIGINAL  
BRASÍLIA 09/04/07  
  
VISTO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: AGRI-TILLAGE DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÁQUINAS E IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes; por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (Relator), Cesar Piantavigna e Valdemar Ludvig, apenas quanto às aquisições de insumos isentos. Designado o Conselheiro Odassi Guerzoni Filho para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2006.

Antonio Bezerra Neto  
Presidente  
  
Odassi Guerzoni Filho  
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Sílvia de Brito Oliveira e Eric Moraes de Castro e Silva.

/eal



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13851.000824/2005-23  
Recurso nº : 135.119  
Acórdão nº : 203-11.631

Recorrente : AGRI-TILLAGE DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÁQUINAS E IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS LTDA.

## RELATÓRIO

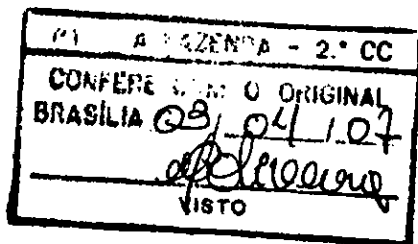
A interessada formulou pedido de ressarcimento de IPI com o escopo de buscar a recuperação de créditos de IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), decorrentes de aquisições desoneradas de tributação (alíquota zero, imunes/isentos e não tributados).

O pedido foi indeferido sob o argumento de que inexistente "*lei que ampare os créditos pretendidos*" (fl. 05).

Impugnado o Despacho Decisório em comento, a DRJ em Ribeirão Preto prolatou o acórdão de fls. 45 a 56, consubstanciando decisão pela manutenção do indeferimento da solicitação formulada.

Inconformada, a interessada recorre ao Segundo Conselho de Contribuintes.

É o relatório.





Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13851.000824/2005-23  
Recurso nº : 135.119  
Acórdão nº : 203-11.631

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
COMPETE 221. 8 ORIGINAL
BRASILIA 031 04/10/07
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.
_____

### VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

Como relatado, trata-se de pedido de ressarcimento cumulado com pedido de compensação de créditos na conta-corrente do IPI, pela aquisição de insumos desonerados de tributação e destinados à elaboração de produtos tributados por esse imposto.

A legitimidade de tais créditos e do direito à compensação, portanto, constituem as questões essenciais a serem discutidas no presente processo, sendo que, para a solução da presente demanda, adotarei como razões de decidir, em sua integralidade o Acórdão 201-76885, assim vazado:

#### *"1. Dever Processual de Urbanidade*

*Preliminarmente, contudo, parece-nos adequado considerar alguns procedimentos da recorrente em seus esforços de defesa. É o que fazemos a seguir, com brevidade.*

*Em seu instrumento de impugnação ao despacho decisório inicial, discordando da interpretação assumida pelo funcionário da que "É dever do agente público manter-se afinado com as evoluções interpretativas... sob pena de incorrer na prática de crime tipificado como excesso de exação, conforme preceitua o artigo do Código Penal" administração tributária responsável por aquela decisão, afirma a contribuinte (grifamos) (fl. 43).*

*Classificado pelo legislador penal entre os crimes praticados contra a administração pública, o crime de Excesso de Exação, tipificado no art. 316, § 1º, do Código Penal – Decreto-Lei nº 2.848, de 07/12/40, consiste na exigência de tributo que o funcionário "...sabe ou deveria saber indevido...", ou na exigência de tributo devido, mas levada a efeito com o emprego de "...meio vexatório ou gravoso...". Conquanto não se possa negar a necessidade de que os agentes da administração tributária conheçam e acompanhem as tendências quanto à interpretação da legislação tributária, encontramos distantes, no presente caso, de situação em que se caracterize tributo "que se sabe" ou "que se deveria saber indevido"; como o demonstra o panorama de manifestações doutrinárias e jurisprudenciais em ambos os sentidos da questão deste processo. É como não ocorreram, no caso, meios vexatórios ou gravosos na exigência, não se pode cogitar, nem de longe, de excesso de exação, cogitação que a nós parece indubitavelmente "excessiva".*

*Ainda em sua impugnação, quando o sujeito passivo verifica que o funcionário da DRF em Juiz em Fora - MG recorreu ao apoio doutrinário de RICARDO LOBO TORRES, assevera: "Recusa-se o agente público a reconhecer o direito indiscutível do contribuinte... colacionando doutrina casuística, denominando o expositor como 'abalizado tributarista'. Cabe afirmar, nem tão abalizado assim, posto sequer conhecer, aquele profissional do direito, a tendência julgadora do Supremo Tribunal Federal..." (grifamos) (fl. 43).*

*Primeiro, registre-se que não é o conhecimento das inclinações do STF ou de qualquer outro tribunal que assegura a qualquer jurista a garantia de construir uma doutrina mais ou menos abalizada. Segundo, uma vez que o agente da administração que recorreu àquele doutrinador não esclareceu devidamente de que edição de sua obra lançou mão (fl. 38), é precipitada e temerária a atitude da*

*[Assinatura]*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n<sup>o</sup> : 13851.000824/2005-23  
Recurso n<sup>o</sup> : 135.119  
Acórdão n<sup>o</sup> : 203-11.631

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 03/04/07
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF Fl. _____
--------------------------

*impugnante de dizê-lo desconhecedor da tendência julgadora de nossa corte suprema. Poderia ter sido utilizada, por exemplo, a primeira edição da obra, cujo trecho transcrito se encontra na mesma página citada, e que é de 1993, um quinquênio antes da decisão do STF levada em conta<sup>1</sup>. Tanto é verdade que, em edições mais recentes, como na décima, por exemplo, aquele respeitado mestre da UERJ, depois de repetir o trecho citado pelo funcionário da administração (à fl. 38 deste processo), acrescenta: "...mas o STF recusou a aplicação ao IPI das mesmas regras constitucionais do ICMS (RE 212.484, DJ 27.11.98)"; fazendo menção exatamente ao mesmo julgado invocado pela defendente<sup>2</sup>.*

*Entendemos conveniente recomendar ao sujeito passivo maior prudência e cautela em suas manifestações, porque, embora não se tenha valido das "...expressões injuriosas...", vedadas pelo art. 16, § 2º, do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, certamente não atendeu com inteireza a todos os deveres do administrado no processo administrativo federal (art. 4º da Lei nº 9.784, de 29/01/99), especificamente não atendeu com inteireza ao seu dever de urbanidade (art. 4º, II).*

#### **1 Crédito do IPI "Cobrado" ou "Pago": Sentido**

*Tanto o despacho decisório inicial quanto a decisão de primeira instância tomaram por base, para negar o crédito de IPI pretendido pela recorrente, as disposições expressas do texto constitucional e do Código Tributário Nacional.*

*Ao submeter o IPI ao Princípio da Não-Cumulatividade, estabelece a Constituição, em seu art. 153, § 3º, II, que o IPI "será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores" (grifamos).*

*De modo similar, o CTN – Lei nº 5.172, de 25/10/66, art. 49, ao detalhar aquele mesmo princípio do IPI, determina: "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" (grifamos).*

*É vasta a doutrina que, neste caso, em particular, abomina a interpretação meramente literal. Desde a antiga manifestação de GERALDO ATAÍBA e CLEBER GIARDINO<sup>3</sup> até aquela recente de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO<sup>4</sup>, passando por tantos outros respeitáveis estudiosos, como, por exemplo, HUGO DE BRITO MACHADO<sup>5</sup>, que a classifica como inadmissível<sup>6</sup>.*

*A respeito da interpretação literal, já tivemos a oportunidade de registrar: "A interpretação literal é inevitável como início do processo hermenêutico (ENNECCERUS e KARL LARENZ), pois os textos legais correspondem ao ponto de partida necessário da atividade interpretativa (JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENÇÃO e TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR), constituem a '...porta de entrada para... vontade da lei' (PAULO DE BARROS CARVALHO). Nada mais do que isso, porém: ponto de partida e porta de entrada. Se nela nos detivermos, satisfazendo-nos com a literalidade textual, nossa corrida hermenêutica não terá ido além da linha de saída, nossa aventura*

<sup>1</sup> Curso de Direito Financeiro e Tributário, Rio de Janeiro, Renovar, 1993, p. 313.

<sup>2</sup> Curso..., 10ª ed., 2002, op. cit., p. 341.

<sup>3</sup> I.C.M. – Diferimento (Estudo Teórico-prático), São Paulo, Resenha Tributária, 1980, p. 24 (Estudos e Pareceres, 1).

<sup>4</sup> ICMS: Teoria e Prática, 4ª ed., São Paulo, Dialética, 2000, p. 199.

<sup>5</sup> Aspectos Fundamentais do ICMS, São Paulo, Dialética, 1997, p. 136.

<sup>6</sup> Isenção e Não-Cumulatividade do IPI, Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Dialética, nº 4, jan. 1996, p. 32.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13851.000824/2005-23  
Recurso nº : 135.119  
Acórdão nº : 203-11.631

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASILIA 03/04/07
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.
_____

*exegética não terá ultrapassado os limiares do acesso, não terá transposto os umbrais do pórtico da terra da interpretação, que principia efetivamente dali em diante, do texto avante. Por isso a interpretação meramente literal é classificada como '...ilusória' (TÉRCIO SAMPAIO), '...inferior...', 'Retrógrada e indefensável...', caracterizando '...a falta de maturidade do desenvolvimento intelectual' (CARLOS MAXIMILIANO)"<sup>7</sup>.*

*Como na quase totalidade das situações, nesta também a interpretação literal decorre de uma leitura apressada dos textos legais, como já há muito sustentavam GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO<sup>8</sup>, e segue sustentando hoje ROQUI: ANTONIO CARRAZZA<sup>9</sup>; neste caso, em virtude especialmente da "...ineficiência redacional..." e da "...infeliz formulação vocabular..." do legislador<sup>10</sup>; conduzindo inevitavelmente a uma conclusão viciada, como testemunha PAULO DE BARROS CARVALHO: "A literalidade da interpretação do vocábulo 'cobrado', utilizado no dispositivo... induz o exegeta a pensar que o direito ao crédito decorre da extinção da obrigação tributária. A asserção é falsa"<sup>11</sup>.*

*Efetivamente, não é a cobrança ou o pagamento do imposto por parte do fornecedor que legitima o crédito do adquirente. É comum ocorrer, sugere JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, que o prazo para esse pagamento seja "...maior do que o período para fruição normal do crédito fiscal" por parte do adquirente<sup>12</sup>; hipótese confirmada por GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO, que ainda acrescentam: "Se a expressão 'montante cobrado' devesse ser interpretada nesse sentido literal, não haveria abatimentos... correspondentes a impostos:... de cobrança truncada pela concessão de novo prazo para pagamento (parcelamento); de simples inviabilidade de cobrança, por causas materiais (desaparecimento do contribuinte...); ...devidos por contribuintes 'falidos'..."<sup>13</sup>. E, numa definitiva razão, argumenta SOARES DE MELO: "...a efetiva cobrança (arrecadação) escapa ao conhecimento do adquirente..."<sup>14</sup> (grifamos). De fato, ao adquirente não é dado saber sequer se o fornecedor escriturou corretamente seus débitos de IPI nos livros fiscais, ou se o resultado da conta-corrente do IPI do fornecedor apontou saldo credor ou devedor no respectivo período de apuração, quanto mais saber se ele chegou a efetuar o correspondente recolhimento do tributo!*

*Eis porque, bem interpretando aqueles dispositivos legais, MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI conclui: "A Constituição não condiciona o direito à compensação do crédito ou montante cobrado nas operações anteriores à prova da repercussão..."<sup>15</sup>; tal como o faz igualmente HUGO DE BRITO MACHADO: "...jamais o fisco exigiu de qualquer contribuinte a prova da cobrança, ou do pagamento, como*

<sup>7</sup> A Semestralidade do PIS: Favos de Abelha ou Favos de Vespa?, Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Dialética, nº 83, ago/2002, p. 92.

<sup>8</sup> I.C.M..., op. cit., p. 22.

<sup>9</sup> ICMS, 6ª ed., São Paulo, Malheiros, 2000, p. 206.

<sup>10</sup> IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, Comentários à Constituição do Brasil, v. 6, t. 1, São Paulo, Saraiva, 1990, p. 300 e nota nº 1.

<sup>11</sup> Isenções Tributárias do IPI, em face do Princípio da Não-Cumulatividade, Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Dialética, nº 33, jun/1998, p. 159.

<sup>12</sup> ICMS..., op. cit., p. 199.

<sup>13</sup> I.C.M..., op. cit., p. 23.

<sup>14</sup> ICMS..., op. cit., p. 199.

<sup>15</sup> Nota de Atualização nº 7.1, b, in ALIOMAR BALEEIRO, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, 7ª ed., atualiz. Misabel de Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 1997, p. 481.

*cef*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13851.000824/2005-23  
Recurso nº : 135.119  
Acórdão nº : 203-11.631

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 03 04 107
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MI FI.
-----------------

condição para o uso do crédito correspondente”<sup>16</sup>. E não poderia ser diferente, porque, como assevera PAULO DE BARROS CARVALHO, “É despiendo saber se houve ou não cálculo do IPI embutido no valor do produto para justificar o direito ao crédito. Este, não decorre da cobrança... nem do pagamento do imposto...”<sup>17</sup>.

Cientes de que a interpretação literal deve ser, no caso, descartada, e dispostos a empreender, como o recomenda PAULO DE BARROS, “...uma leitura mais séria e atenta...” daqueles dispositivos, de modo a compreendê-los “...em uma dimensão mais ampla do que a sugerida pela dicção literal”, de sorte a identificar um “...sentido mais amplo...” do que imposto “cobrado” ou “pago” (GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO<sup>18</sup>), sem perder de vista que nosso objeto de trabalho é o nosso direito positivo, passemos em breve revista os esforços interpretativos de nossa melhor doutrina.

Principiemos por registrar o ponto de vista de PAULO CELSO BERGSTROM BONILHA: “Parece-nos que a acepção ‘montante’ (de imposto) ‘cobrado’, que vem de ser utilizada pelo legislador constitucional... pressupõe, antes de mais nada, que se trata de (montante) de imposto que foi objeto de lançamento” (grifamos); e muito embora acrescente, o autor, adequadamente, que tal requisito “...não implica... prova do pagamento do imposto”, bastando a regular formalização<sup>19</sup>, não podemos deixar de fazer coro com a discordância de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO<sup>20</sup>, uma vez convencidos de que é “...irrelevante o fato do tributo ter sido ou não ‘lançado’ na operação anterior”<sup>21</sup> (grifamos).

Cientificamente mais consistente é a doutrina antiga, de mais de três décadas, de HUGO DE BRITO MACHADO, que informa: “Já em livro publicado em 1971, sustentamos que a palavra pago, nesse contexto, teria de ser entendida como incidente...”<sup>22</sup>. Tese que obteve significativas adesões, como a de ALCIDES JORGE COSTA<sup>23</sup>, de EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO<sup>24</sup>, de RICARDO LOBO TORRES<sup>25</sup>, de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO<sup>26</sup> e de tantos outros<sup>27</sup>. Dentre as quais, sublinhamos a sutileza da manifestação de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, apesar de voltado para o ICMS: “Basta que as leis de ICMS tenham incidido sobre as operações... anteriores para que o abatimento seja devido”<sup>28</sup>. Atente-se para o fato de que aquilo que

<sup>16</sup> Isenção e..., *op. cit.*, p. 32.

<sup>17</sup> Isenções Tributárias..., *op. cit.*, p. 160. No mesmo sentido: IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, Comentários..., *op. cit.*, p. 300, nota nº 1.

<sup>18</sup> I.C.M..., *op. cit.*, p. 75 e 28.

<sup>19</sup> IPI e ICM: Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa, São Paulo, Resenha Tributária, 1979, p. 143.

<sup>20</sup> ICMS..., *op. cit.*, p. 200.

<sup>21</sup> I.C.M..., *op. cit.*, p. 24.

<sup>22</sup> Aspectos..., *op. cit.*, p. 136. A referência do autor é à obra Imposto de Circulação de Mercadorias, São Paulo, Sugestões Literárias, 1971, p. 133.

<sup>23</sup> ICM na Constituição e na Lei Complementar, São Paulo, Resenha Tributária, 1978, p. 156: “...o sentido de cobrar só pode ser o de incidir”.

<sup>24</sup> Fundamentos do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), São Paulo, RT, 2002, p. 51: “...o vocábulo ‘cobrado’ não pode ser entendido no sentido de ‘exigido’, mas de ‘incidido’”.

<sup>25</sup> Curso..., 9ª ed., 2002, p. 341. A despeito de citado pelo primeiro despacho decisório que negou o pedido, no sentido do não cabimento do crédito oriundo de operações isentas ou fora do campo de incidência, esse jurista estabelece a identidade: “...montante cobrado (=incidente) nas operações anteriores...”.

<sup>26</sup> ICMS..., *op. cit.*, p. 199-200.

<sup>27</sup> Por exemplo, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, que afirma: “À evidência, não pretende o constituinte cuidar de imposto ‘cobrado’, mas de imposto incidente...” – Comentários..., *op. cit.*, p. 301, nota nº 1.

<sup>28</sup> ICMS, *op. cit.*, p. 207.

C. J.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 03/04/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.
_____

Processo nº : 13851.000824/2005-23  
Recurso nº : 135.119  
Acórdão nº : 203-11.631

*parece necessário a ROQUE CARRAZZA não é que a norma de incidência do tributo (IPI, no nosso caso) tenha incidido, mas que "as normas do tributo" (IPI) tenham incidido, mesmo que tenham sido apenas normas de providências administrativas, incidindo para promover a formalização da operação, declarando a existência de uma imunidade, de uma isenção ou da simples não incidência.*

*O próprio HUGO DE BRITO MACHADO enveredou por esse entendimento, afirmando que "O que se exige é que exista tributo relativo à operação anterior"<sup>29</sup>; e sustentando que imposto "...pago, ou cobrado, nesse contexto, havia de ser entendido como o imposto relativo às operações anteriores. Não apenas o imposto devido, mas também o que não o seja, em virtude de imunidade, ou de isenção" (grifamos)<sup>30</sup>. E isso porque o dado que legitima o direito ao crédito foi bem explicitado por GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO: "A gênese do crédito, o fato que constitucionalmente determina o surgimento desse direito é verdadeiramente a aquisição, por alguém, ...a industrial... da titularidade de mercadorias (de insumos, no caso do IPI, para a fabricação de produtos industrializados)" (esclarecemos, nos parênteses)<sup>31</sup>. Disse-o também, de modo mais sintético, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, ao afirmar que para o direito de crédito importa a "...existência de uma anterior operação... sendo de todo irrelevante exigir-se ato de cobrança, ou prova da extinção da obrigação..."<sup>32</sup>.*

*Em resumo, o direito de crédito do adquirente legitima-se pela ocorrência da operação do fornecedor. Irrelevante que nessa operação anterior o IPI tenha sido "lançado", "cobrado" ou "pago". Mais: irrelevante até que nessa operação anterior haja "incidido" o IPI. Basta que ela tenha existido, e que se possa quantificar, de alguma forma, o IPI que lhe seria relativo, independentemente de incidência, lançamento, cobrança ou pagamento. Nesse sentido a observação de PAULO DE BARROS CARVALHO, de que o direito de crédito do adquirente reclama "...tão só a existência de operação anterior com tributo 'apurado', para que se possa isolar, com liquidez e certeza, o montante a ser abatido da operação subsequente"<sup>33</sup>. Trata-se aqui de "apurar" o "...imposto em tese cabível...", o IPI "...potencialmente cabível" (GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO)<sup>34</sup>.*

*Só se compreenderá cabalmente, porém, a suficiência do existir uma operação anterior para justificar o crédito naquela que se lhe segue, se nos debruçarmos sobre o Princípio da Não-Cumulatividade. É o que fazemos em seguida.*

## **2 Princípio da Não-Cumulatividade e Isenções**

*Já tivemos oportunidade de apreciar, no passado, a tão decantada condição do IPI e do ICMS de impostos sobre o valor agregado, concluindo: "O imposto sobre o valor agregado caracteriza-se juridicamente como tal por incidir efetivamente sobre a parcela acrescida, isto é, sobre a diferença positiva de valor que se verifica entre duas operações em seqüência, alcançando o novo contribuinte na justa proporção do que ele adicionou ao bem. Não é o caso do IPI ou do ICMS, que gravam o valor total da*

<sup>29</sup> Isenção e..., *op. cit.*, p. 32.

<sup>30</sup> Aspectos..., *op. cit.*, p. 137.

<sup>31</sup> I.C.M..., *op. cit.*, p. 24.

<sup>32</sup> ICMS..., *op. cit.*, p. 199.

<sup>33</sup> Isenções Tributárias..., *op. cit.*, p. 164.

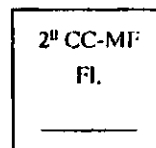
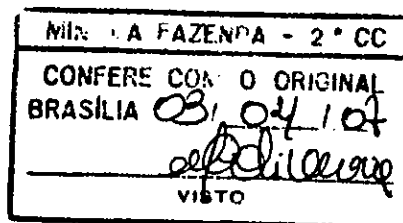
<sup>34</sup> I.C.M..., *op. cit.*, p. 32/33 e 74/75.

*[Assinatura]*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13851.000824/2005-23  
Recurso nº : 135.119  
Acórdão nº : 203-11.631



operação”<sup>35</sup>. E é larga e consistente a doutrina que apóia o nosso entendimento, como mencionada naquela oportunidade: PAULO DE BARROS CARVALHO, GERALDO ATALIBA, CLEBER GIARDINO, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES e tantos outros<sup>36</sup>.

Contudo, nossa preocupação em não caracterizar o IPI como um tributo sobre o valor agregado era apenas do ponto de vista estritamente jurídico, em virtude da configuração constitucional e legal da sua base de cálculo. Não hesitamos em lhe reconhecer essa condição do ponto de vista econômico, como, aliás, à época, já registrávamos, comparando-o com o IVA italiano e com a TVA francesa: “...o ônus econômico sofrido pelo contribuinte europeu está razoavelmente próximo daquele que é imposto a nós...”<sup>37</sup>.

Considere-se, por exemplo, que, num estado estrangeiro que adote um imposto sobre o valor agregado (econômica e juridicamente), determinado produto é fabricado e vendido por R\$ 100,00, com R\$ 10,00 de imposto (10% sobre o valor total), numa primeira operação; reelaborado e vendido por R\$ 200,00, com R\$ 10,00 de imposto (10% sobre a parcela acrescida de R\$ 100,00), numa segunda operação; e retrabalhado e vendido por R\$ 300,00, com R\$ 10,00 de imposto (novamente, 10% sobre a parcela acrescida de R\$ 100,00), numa terceira e última operação; perfazendo o valor total de R\$ 30,00 de imposto recolhido aos cofres públicos no final do ciclo. Já entre nós, em que o IPI, não sendo imposto sobre o valor agregado juridicamente, terá como base de cálculo o valor total de cada operação e não a parcela acrescida, mas sendo um imposto sobre o valor agregado economicamente, terá sempre assegurado o crédito do imposto relativo à operação anterior, o resultado final, salvo minúcias da legislação, será aritmeticamente idêntico. Vejamos: o produto é fabricado e vendido por R\$ 100,00, com R\$ 10,00 de IPI (10% sobre o valor da operação), numa primeira etapa; reelaborado e vendido por R\$ 200,00, numa segunda etapa, com R\$ 20,00 de IPI lançado (10% sobre o valor da operação), mas com R\$ 10,00 de IPI recolhido (R\$ 20,00 do IPI lançado menos R\$ 10,00 de crédito do IPI da operação anterior); retrabalhado e vendido por R\$ 300,00, numa terceira e última etapa, com R\$ 30,00 de IPI lançado (10% sobre o valor da operação), mas com R\$ 10,00 de IPI recolhido (R\$ 30,00 do IPI lançado menos R\$ 20,00 de crédito do IPI da operação anterior); totalizando o valor de R\$ 30,00 de IPI recolhido aos cofres públicos no final do ciclo.

De modo simplificado e prático, é o que dizia o Ministro NELSON JOBIM, em seu voto, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 212.484-2/RJ, pelo STF, que motivou o pedido de compensação da recorrente: “O objetivo é tributar a primeira operação de forma integral e, após, tributar o valor agregado. No entanto, para evitar confusão, a alíquota incide sobre todo o valor em todas as operações sucessivas e concede-se crédito do imposto recolhido na operação anterior. Evita-se, assim, a cumulação” (transcrição à fl. 100 deste processo).

“Figurativamente...”, como assinala PAULO DE BARROS CARVALHO, “...é como se o direito ao crédito implicasse, em verdade, o ajuste da base de cálculo, incidindo o imposto tão-só sobre o ‘valor agregado’ do produto”<sup>38</sup> (grifamos). “Figurativamente”, diz o autor, porque para ele, assim como para nós, do ponto de vista exclusivamente científico-jurídico, não é adequado classificar o IPI como imposto sobre

<sup>35</sup> JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto*, Curitiba, Juruá, 1993, p. 122.

<sup>36</sup> *Ibidem*, p. 123.

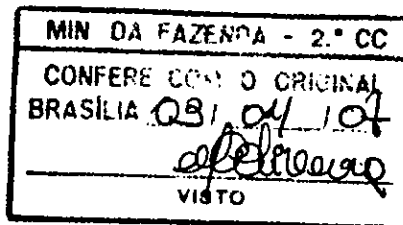
<sup>37</sup> *Ibidem*, p. 122.

<sup>38</sup> *Isenções Tributárias...*, *op. cit.*, p. 159.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13851.000824/2005-23  
Recurso nº : 135.119  
Acórdão nº : 203-11.631



o valor agregado, mas, sob o ângulo econômico sim, é adequado fazê-lo<sup>39</sup>. Assim também JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, que, juridicamente, observa: "Não se deve portanto caracterizar o ICM como um imposto incidente sobre o valor acrescido"<sup>40</sup>; mas, economicamente, reconhece: "...o IPI... só recai sobre o valor adicionado..."<sup>41</sup>.

Novamente recorrendo à força esclarecedora dos exemplos, imaginemos uma primeira operação industrial, cujo produto final, no valor de R\$ 100,00, é beneficiado por uma isenção tributária; e que, numa segunda operação industrial subsequente, serve de insumo para a fabricação de outro produto, este vendido ao preço de R\$ 200,00, e tributado à alíquota de 10%. No caso de um imposto sobre o valor agregado do tipo clássico – jurídica e economicamente sobre o valor agregado – a base de cálculo dessa segunda operação seria de R\$ 100,00 e o valor do imposto seria de R\$ 10,00 (10% sobre a parcela acrescida de R\$ 100,00). Já no caso do nosso IPI – sobre o valor agregado, do ponto de vista econômico – a base de cálculo será de R\$ 200,00 e o valor do IPI lançado será de R\$ 20,00 (10% sobre o valor da operação). Mas, no caso do IPI, qual será o valor do IPI recolhido? Na linha da decisão administrativa de primeira instância deste processo, o valor do IPI a ser recolhido será o mesmo valor do IPI lançado – R\$ 20,00 – uma vez que, inexistindo IPI cobrado ou pago ou lançado ou incidente na operação anterior, inexistirá crédito para ser deduzido do valor do IPI lançado. Contudo, se assim for, o IPI da segunda operação não teria deixado de atingir apenas o valor agregado para passar a atingir, além dele, também o valor da operação anterior (que era beneficiada pela isenção)? Em outras palavras, não seria então magoada a natureza do IPI de imposto economicamente sobre o valor agregado, passando-se a tratá-lo como um imposto sobre o valor acumulado (valor anterior + valor agregado)?! Não seria então ferida a natureza do IPI de imposto não-cumulativo, passando-se a tratá-lo como imposto cumulativo?!

Perguntas, aliás, que, com outras palavras, já formulava a contribuinte, no primeiro momento deste processo, quando apresentava o pedido original de compensação: "...é direito das impetrantes (sic) creditarem-se do quantum do IPI relativo à isenção, não-incidência ou alíquota reduzida a zero... sob pena de agressão ao princípio constitucional da não cumulatividade... dadas as características do IPI, se não se reconhecer o direito ao crédito fiscal decorrente da operação realizada anteriormente, poder-se-á odiosamente considerar cabível o direito (!!?) de cobrar tributo sobre o valor acumulado do produto (incluindo o preço da matéria-prima) e não apenas sobre o valor agregado?" (sic) (fls. 05/06 deste processo).

Não logramos imaginar, em sã consciência, outras respostas para essas indagações que não as confirmatórias do pecado constitucional, reconhecendo indisfarçavelmente adulterada a natureza não-cumulativa do IPI, que é constitucionalmente estabelecida!

Não é outra a visão de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES – "...o IPI... só recai sobre o valor adicionado e não sobre o valor da operação isenta mais o valor da operação que lhe é posterior (valor acumulado)" – que, ao considerar a negação do direito de crédito sobre insumos isentos, conclui: "Essa negativa... fere a inacumulatividade porque economicamente converte o IPI, tributo sobre o valor

<sup>39</sup> Hipótese de Incidência e Base de Cálculo do ICM, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (coord.), O Fato Gerador do ICM, São Paulo, Resenha Tributária, 1978, p. 355. (Caderno de Pesquisas Tributárias, 3); A Regra-Matriz do ICM, São Paulo, 1981, Tese (Livre Docência em Direito Tributário), PUC/SP, p. 371.

<sup>40</sup> Lei Complementar Tributária, São Paulo, RT e EDUC, 1975, p. 160.

<sup>41</sup> Teoria Geral da Isenção Tributária, 3ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 352.

cy



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

NIN CA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 08: 04/07
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.
_____

Processo nº : 13851.000824/2005-23  
Recurso nº : 135.119  
Acórdão nº : 203-11.631

agregado, em tributo sobre o valor acumulado, desnaturando-o" (grifamos). E, de modo mais detalhado, explicita a conclusão: "...a denegação do direito à compensação, a pretexto de que nada fora pago em decorrência da isenção... ocorreria a cumulatividade do IPI precisamente porque, na ausência desta, acumular-se-ia imposto que não incidiu na etapa industrial anterior com imposto que incidiu na etapa subsequente... a inacumulatividade estará sendo violada!"<sup>42</sup> (grifamos).

E ao examinarmos aqui o Princípio da Não Cumulatividade do IPI em face das isenções, e em face, especificamente, da recusa do direito de crédito relativo a uma operação anterior isenta, reconheça-se que, ademais da violação desse princípio constitucional, resta ainda profanado o instituto jurídico da isenção tributária.

A partir de uma decisão judicial, GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO lecionam: "Se a lei isenta uma operação, não pode o fisco exigir de outrém o imposto dispensado. Se a Constituição torna imunes certas operações, não se pode exigir posteriormente, de terceiros, o imposto excluído. Isso tornaria ineficazes a isenção e a imunidade"<sup>43</sup>. Isso porque, em se tratando de um tributo não-cumulativo, como o IPI, é necessário que a isenção esteja adequada a essa natureza não-cumulativa do imposto, estendendo-se seus efeitos às diversas etapas do ciclo produtivo, de sorte a atingir o último elo da cadeia, sob pena de ineficácia da isenção, como apontavam aqueles juristas.

Tal necessidade não passou despercebida à argúcia jurídica de PAULO DE BARROS CARVALHO: "...as isenções funcionam de forma diferenciada nos impostos não-cumulativos. Se o imposto é não cumulativo, a isenção, para respeitar sua natureza jurídica, há de ser 'não cumulativa'. De acordo com essa técnica impositiva, a isenção age como que imunizando a base de cálculo da operação que foi supedâneo da regra isentiva, de modo que garanta, no final da cadeia, a consecução da não-cumulatividade"<sup>44</sup>.

Não sendo assim, poderia até justificar-se a recusa ao crédito relativo à operação anterior isenta, mas, de imediato, seríamos forçados a admitir não mais nos encontrarmos diante do benefício tributário da isenção, porque plenamente desfigurada. O diagnóstico preciso coube a HUGO DE BRITO MACHADO, em trabalho que SOUTO MAIOR BORGES, com todo seu rigor científico, avaliou como "...de condensação teórica exemplar"<sup>45</sup>: "Pode parecer que não tendo sido cobrado o IPI na operação anterior, em face da isenção, inexistiria o direito ao crédito. Tal entendimento, porém, levaria à supressão pura e simples das isenções, que restariam convertidas em meros diferimentos de incidência"<sup>46</sup> (grifamos). Entendimento esse, do ilustre professor cearense, que ganhou adesões de peso tanto na doutrina (PAULO DE BARROS CARVALHO e JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, por exemplo<sup>47</sup>) quanto na jurisprudência (como os Ministros NELSON JOBIM e MARCO AURÉLIO MELO, do STF – fls. 103 e 108 deste processo).

Curiosamente, a decisão monocrática de primeira instância asseverou que, aceita a tese da defendente, terá ela um duplo benefício, porque, além de adquirir

<sup>42</sup> Teoria Geral..., *op. cit.*, p. 352, 349 e 351.

<sup>43</sup> I.C.M...., *op. cit.*, p. 25.

<sup>44</sup> Isenções Tributárias..., *op. cit.*, p. 159.

<sup>45</sup> Teoria Geral..., *op. cit.*, p. 348.

<sup>46</sup> Isenção e..., *op. cit.*, p. 31.

<sup>47</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO, Isenções Tributárias..., *op. cit.*, p. 158 e 164. JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, Teoria Geral..., *op. cit.*, p. 348.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13851.000824/2005-23  
Recurso nº : 135.119  
Acórdão nº : 203-11.631

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 03/04/07
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.
_____

*insumos desonerados do IPI, teria ainda direito ao crédito relativo à última operação (fl. 71). Se, de um lado, não se pode rejeitar a inclusão de uma isenção como espécie do gênero benefício tributário, de outro, não há como aceitar a visão do crédito relativo à operação isenta como "um benefício". Isso porque, inadmitido esse crédito para o adquirente, o imposto passaria a incidir com dupla intensidade na segunda operação, atingindo tanto a parcela adicionada pelo adquirente quanto a parcela correspondente à operação anterior isenta; fazendo surgir uma obrigação tributária cuja ampliação quantitativa é diretamente proporcional à desoneração da operação precedente; e eliminando, em suma, qualquer benefício advindo da isenção anterior para o adquirente!*

*Logo, trata-se de um só e único benefício – o da isenção – e a concessão do crédito pela operação isenta tem a exclusiva finalidade da sua manutenção e sobrevivência. Ao contrário, a denegação desse crédito redundaria na "...inocuidade do benefício..." (Ministro MARCO AURÉLIO MELO – fl. 108 deste processo), torna "...inócua a isenção" (JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES<sup>48</sup>), "...seria um verdadeiro engodo..." (HUGO DE BRITO MACHADO<sup>49</sup>)! E o que pior e inadmissível: um engodo promovido e patrocinado pela administração pública, num estado cuja constituição consagra o mandamento da sua moralidade (artigo 37)!*

*Uma vez demonstrado, neste caso, o atentado ao Princípio da Não-Cumulatividade, pela transformação da natureza do IPI em tributo sobre o valor acumulado; e uma vez demonstrada a deturpação da figura da isenção, pela sua conversão em diferimento da incidência; resta apenas lembrar a lição de PAULO DÉ BARROS CARVALHO, de que a não-cumulatividade é um princípio que se enquadra entre os chamados "limites objetivos", destinado "...à realização de certos valores, como o da justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado, o da uniformidade na distribuição da carga tributária"<sup>50</sup>; valores visceralmente ligados ao Princípio da Igualdade. Ora, se os contribuintes do IPI suportam-no sempre apenas sobre o valor agregado em cada operação, exigi-lo sobre o valor acumulado do adquirente de insumos isentos é indubitavelmente colocá-lo "...em desigualdade de condições com os demais contribuintes...", como ensina SOUTO MAIOR BORGES<sup>51</sup>; donde a violação derradeira deste caso, em detrimento do Princípio da Isonomia Tributária.*

### 3 Desenho Constitucional da Não Cumulatividade do IPI em face do ICMS

*Quando o legislador constitucional determina que o ICMS será não-cumulativo (art. 155, § 2º, I), complementa esse mandamento com o seguinte: "a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores" (art. 155, § 2º, II). Já quando estabelece o mesmo princípio para o IPI, permanece apenas na fixação genérica, sem excepcionar aquelas situações vinculadas às isenções do ICMS ou quaisquer outras (art. 153, § 3º, II).*

*Ora, se ao admitir o crédito do IPI em relação às operações anteriores, o legislador constitucional não vedou nenhuma hipótese, como o fez com o ICMS, parece*

<sup>48</sup> Teoria Geral..., *op. cit.*, p. 349.

<sup>49</sup> Isenção e..., *op. cit.*, p. 31.

<sup>50</sup> Isenções Tributárias..., *op. cit.*, p. 156.

<sup>51</sup> Teoria Geral..., *op. cit.*, p. 353.

*[Assinatura]*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM: O ORIGINAL
BRASÍLIA 03/04/07
<i>aplicação</i>
VISTO

2.º CC-MF
Fl.
_____

Processo nº : 13851.000824/2005-23  
Recurso nº : 135.119  
Acórdão nº : 203-11.631

*óbvio que, no âmbito do IPI, as operações anteriores isentas estão incluídas na referência genérica às "operações anteriores". Assim não seria somente diante de alguma ressalva explícita, como se apressou o constituinte a fazer em relação ao ICMS, e inexistem tais ressalvas em relação ao IPI. Portanto, é muito claro o caminho do raciocínio constitucional: o crédito relativo às operações anteriores isentas, expressamente excluído para o ICMS, restrição não repetida pelo legislador da constituição quanto ao IPI, fica à evidência admitido na sistemática deste último imposto.*

*Não é outro o entendimento de larga e respeitável doutrina que examinou a questão. É a visão de HUGO DE BRITO MACHADO<sup>52</sup>, de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES<sup>53</sup>, de EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO<sup>54</sup> e de muitos outros, dos quais pinçamos, a título ilustrativo, a conclusão de PAULO DE BARROS CARVALHO, que, no que concerne ao ICMS, observa: "...no caso do ICMS, o direito à não-cumulatividade nasce restrito..."; e, no que tange ao IPI, registra: "...entrevejo como plena a não-cumulatividade do IPI, o que implica reconhecer que não comporta qualquer ordem de restrição"<sup>55</sup> (grifamos).*

*E além da razão jurídica, de ordem puramente hermenêutica, há também razões histórico-políticas para que assim seja. Basta recordar, como o fazem HUGO DE BRITO MACHADO e PAULO DE BARROS CARVALHO, que essas restrições à não cumulatividade do ICMS surgiram com a Emenda Constitucional nº 23, de 01/12/83, à Constituição de 1967/1969, cognominada "Emenda Passos Porto", com o fito específico de combater as disputas entre os estados da federação, na chamada "guerra fiscal"<sup>56</sup>. Ora, tratando-se o IPI de um tributo de competência da União, não faz sentido cogitar daquelas restrições, historicamente voltadas para a resolução de conflitos interestaduais, na esfera de um tributo federal.*

*Perante o expressivo silêncio constitucional quanto a ressalvas à não cumulatividade do IPI, é relevante sublinhar, ainda, que o direito de crédito, decorrente da sistemática constitucional da não-cumulatividade, desfruta dessa mesma estatura constitucional, encontrando-se imune a investidas do legislador infraconstitucional. Desse modo, "...não está no domínio legislativo, não se insere na esfera de competência do legislador" (GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO<sup>57</sup>); "...somente poderia encontrar restrições ao seu alcance no próprio texto da Lei Maior, o que, no caso do IPI, não ocorre" (EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO<sup>58</sup>); "...não podendo sofrer qualquer alteração por força de preceitos jurídicos infra-constitucionais" (sic) (PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>59</sup>).*

*Interessante ainda recordar que toda cautela é pouca na consideração das restrições ao Princípio da Não-Cumulatividade, pois qualquer ressalva que não aquelas taxativamente contempladas no texto da Lei Magna implica o resultado*

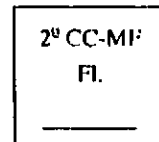
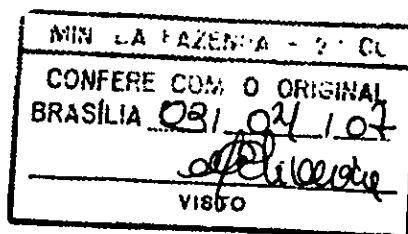
<sup>52</sup> Isenção e..., *op. cit.*, p. 30/31.  
<sup>53</sup> Teoria Geral..., *op. cit.*, p. 350.  
<sup>54</sup> Fundamentos..., *op. cit.*, p. 51/52.  
<sup>55</sup> Isenções Tributárias..., *op. cit.*, p. 164.  
<sup>56</sup> HUGO DE BRITO MACHADO, Isenção e..., *op. cit.*, p. 30/31. PAULO DE BARROS CARVALHO, Isenções Tributárias..., *op. cit.*, 162/163.  
<sup>57</sup> I.C.M..., *op. cit.*, p. 76.  
<sup>58</sup> Fundamentos..., *op. cit.*, p. 47.  
<sup>59</sup> Isenções Tributárias..., *op. cit.*, p. 163.

*Cy*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13851.000824/2005-23  
Recurso nº : 135.119  
Acórdão nº : 203-11.631



constitucionalmente vedado do aumento de tributo por vias indiretas. Nesse sentido, a advertência de ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>60</sup>.

E cerramos este item trazendo ao tema os chamados princípios ontológicos do Direito. O primeiro deles – “tudo o que não está expressamente proibido é permitido” – lembrado por SOUTO MAIOR BORGES<sup>61</sup>, para verificar que, expressamente vedado para o ICMS o crédito relativo a operações anteriores isentas, mas não para o IPI, ele é “a contrario sensu” permitido. O segundo deles – “tudo o que não está expressamente autorizado está proibido” – lembrado por PAULO DE BARROS<sup>62</sup>, porque, sendo aplicável ao estado, no direito público, gera a indagação formulada por este eminente publicista: “...onde está a autorização expressa para vedar-se a isenção, no caso do IPI? Sabemos que existe para o ICMS, mas... o IPI?”

#### 4 Autonomia da Regra-Matriz de Incidência e da Regra-Matriz de Direito ao Crédito

Interessante e forte argumento científico é ainda aduzido ao tema por PAULO DE BARROS.

De um lado, existe a Regra-Matriz de Incidência do IPI, estabelecendo que, dada a ocorrência do fato descrito na hipótese legal de incidência, com a conseqüente subsunção e incidência, nasce a relação jurídica tributária prescrita no mandamento ou no conseqüente da norma, de caráter obrigacional, pela qual cabe ao sujeito passivo o dever jurídico de entregar ao sujeito ativo, detentor do correspondente direito subjetivo, uma certa quantia em dinheiro, a título de IPI<sup>63</sup>.

De outro lado, existe a Regra-Matriz de Direito ao Crédito, em que, em virtude da ocorrência do fato aquisição de insumos para fabricação de um produto industrializado (hipótese), surge uma relação jurídica de direito ao crédito (conseqüência ou mandamento), cujos pólos estão invertidos em relação à regra de incidência, pela qual cabe ao sujeito ativo (aqui o industrial adquirente), em face do sujeito passivo (aqui o estado como Fisco), um direito de crédito do imposto relativo a essa aquisição de insumos<sup>64</sup>.

Por fim, interessa ao tema lembrar que também existe a Regra de Isenção, que, na visão desse mestre paulista, constitui uma norma de estrutura, dirigida à regra-matriz de incidência, e que a atinge em um dos seus critérios ou aspectos, mutilando-o parcialmente, de maneira que termina por afastar a incidência da regra-matriz num caso específico<sup>65</sup>.

É exatamente aqui que PAULO DE BARROS aponta o equívoco daqueles que pensam que o direito ao crédito nasce da regra-matriz de incidência, e o negam quando essa norma é atingida e parcialmente mutilada por uma regra de isenção, o que definitivamente constitui uma impropriedade, pois o direito ao crédito decorre de norma

<sup>60</sup> ICMS, *op. cit.*, p. 218.

<sup>61</sup> Teoria Geral..., *op. cit.*, p. 350.

<sup>62</sup> Isenções Tributárias..., *op. cit.*, p. 163.

<sup>63</sup> Dedicamos ao tema toda a segunda parte de um livro: A Regra-Matriz..., *op. cit.*, p. 71/136; bem como a segunda parte de um capítulo de livro: Imposto sobre Produtos Industrializados: Atualidade, Teoria e Prática, in PAULO DE BARROS CARVALHO (coord.), Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário, São Paulo, Max Limonad, 1998, p. 536/557.

<sup>64</sup> Isenções Tributárias..., *op. cit.*, p. 151/154.

<sup>65</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO, Curso de Direito Tributário, 13ª ed., São Paulo, Saraiva, 2000, p. 480/489.

Conf



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2ª CL
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 23/04/07
<i>afelipe</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.
_____

Processo nº : 13851.000824/2005-23  
Recurso nº : 135.119  
Acórdão nº : 203-11.631

*própria e autônoma, que não se confunde com a regra-matriz de incidência, e que, por isso mesmo, não é de modo algum prejudicado pela regra de isenção.*

*Confirmamos-lhe o raciocínio: "O direito ao crédito do IPI não decorre da regra-matriz de incidência tributária, mas surge da regra-matriz de direito ao crédito. E as isenções tributárias que investem tão-somente contra a primeira, não maculam a segunda. O direito ao crédito se perfaz com total independência da circunstância de nascer ou não a obrigação tributária... Em suma, a isenção não exclui o direito ao crédito na operação seguinte. Atinge tão-somente a regra-matriz de incidência, comprometendo o nascimento da obrigação tributária". E arremata: "Forçoso é concluir, portanto, que o fato da operação anterior ser isenta do Imposto sobre Produtos Industrializados não interfere na instauração do direito ao crédito..."<sup>66</sup> (grifamos).*

#### 5 Jurisprudência Judicial e Administrativa

*No âmbito dos Tribunais Regionais Federais, há já algum tempo existem julgados nesse sentido, tal como, por exemplo: "...IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO DE COMPENSADOS. EMPREGO DE MATÉRIAS-PRIMAS ISENTAS, NÃO-TRIBUTADAS OU REDUZIDAS À ALÍQUOTA ZERO. Em razão do princípio da não cumulatividade, há que se aceitar os créditos impugnados"<sup>67</sup> (grifamos).*

*E na esfera do próprio STF, veja-se decisão já antiga, em caso similar, de importação de insumo isento: "...IPI. Princípio da não-cumulatividade. Creditamento. Havendo isenção na importação da matéria-prima, há o direito de creditar-se o valor correspondente, na saída do produto industrializado"<sup>68</sup> (grifamos).*

*De maior relevância, contudo, a decisão recente do STF que embasou o pedido de compensação da contribuinte: "...IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA – Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção"<sup>69</sup> (sic) (grifamos).*

*Deste último julgado, tomemos a boa síntese da questão no STF, conforme o voto do Ministro MARCO AURÉLIO MELO: "...durante dezoito anos, tivemos o tratamento igualitário, em se cuidando da não-cumulatividade dos dois tributos: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e o Imposto sobre Produtos Industrializados... Veio à balha a Emenda Constitucional nº 23, de 1983, a chamada Emenda Passos Porto, e aí alterou unicamente a disciplina concernente ao ICM... Houve modificação, em si, quanto ao IPI? Não, o IPI continuou com o mesmo tratamento que conduziu esta Corte a assentar uma jurisprudência tranquilíssima, no sentido do direito ao crédito..."<sup>70</sup> (grifamos).*

<sup>66</sup> Isenções Tributárias..., *op. cit.*, p. 164/165.

<sup>67</sup> AC nº 96.04.42556-0-PR, TRF 4ª Região, julgamento em 08/04/97 – *Apud* WALDEMAR DE OLIVEIRA, Regulamento do IPI Anotado, Comentado e Atualizado, São Paulo, Resenha, 2002, p. 171.

<sup>68</sup> ERE nº 97.434-SP, Supremo Tribunal Federal, Rel. Min. DJACI FALCÃO, DJU 05/08/83, p. 11.249 – *Apud* JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, Teoria Geral..., *op. cit.*, p. 361.

<sup>69</sup> RE nº 212.484-2-RS, Supremo Tribunal Federal, Pleno, Rel. Min. NELSON JOBIM, julgamento em 05/03/98, DOU 27/11/98 – *Apud* EDUARDO DOMINGOS BOTALLO, Fundamentos..., *op. cit.*, p. 52/53. Neste processo, fls. 227/228.

<sup>70</sup> RE nº 212.484-2-RS..., *op. cit.* – *Apud* EDUARDO DOMINGOS BOTALLO, Fundamentos..., *op. cit.*, p. 53. Neste processo, fls. 107-108.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13851.000824/2005-23  
Recurso nº : 135.119  
Acórdão nº : 203-11.631

MIN DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 03/07/07
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.
_____

Nos tribunais administrativos, também já aconteceram diversas decisões na mesma linha da nossa suprema corte. Veja-se, a título de exemplo: "IPI. JURISPRUDÊNCIA – As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem de forma inequívoca e definitiva interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente obedecidas pela Administração Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto nº 2.346, de 10/10/97. CRÉDITOS DE IPI DE PRODUTOS ISENTOS – Conforme decisão do STF, RE nº 212.484-2, não ocorre ofensa à Constituição Federal (art. 153, § 3, II), quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção"<sup>71</sup>.

Há quem, como WALDEMAR DE OLIVEIRA, entenda "...discutível a idéia de que o Acórdão do STF baste para preencher as prescrições daquele Decreto"<sup>72</sup> (grifamos). Com efeito, o art. 1º daquele Decreto, tal como referido na decisão administrativa, determina que as decisões do STF que interpretem o texto constitucional, de modo inequívoco e definitivo, devem ser observadas pela administração pública; entretanto, as hipóteses contempladas nos seus parágrafos tratam de declarações de inconstitucionalidade, no controle concentrado ou difuso, ou de extensão pelo Presidente da República dos efeitos de decisão em caso concreto. Se pode pairar dúvida, porém, quanto à aplicabilidade do mencionado Decreto, dúvida nenhuma existe, ao nosso parecer, quanto aos bons e jurídicos fundamentos da decisão do STF no RE nº 212.484-2-RS.

6 **Alíquota Aplicável para Cálculo do Crédito de Operação Isenta**  
A decisão monocrática aponta essa dificuldade: "Se, para argumentar, fosse admitido o crédito referente a esses insumos, qual seria a alíquota admitida: a do produto final resultante da industrialização ou uma alíquota à escolha do contribuinte?" (fl. 69).

Parece-nos razoável, aqui, a reflexão de EDUARDO DOMINGOS BOTALLO, debruçado exatamente sobre essa questão: "...se as matérias-primas, produtos intermediários e outros insumos irão ser empregados na industrialização de produto cuja saída é tributada pelo IPI mediante a aplicação da alíquota X, soa natural que os créditos se façam pelo emprego da mesma alíquota"<sup>73</sup> (grifamos). Tal reflexão é retomada por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, que chega a idêntica conclusão: "...a alíquota do produto final deverá ser aplicada sobre o valor de aquisição do insumo isento"<sup>74</sup> (grifamos).

7 **A Extensão do Crédito das Operações Isentas às Operações de Alíquota Zero, Não-Incidência e Imunidade**

Uma vez mais, partamos da decisão de primeira instância, que advertiu: "...cumpre observar à recorrente que esta decisão proferida pelo STF, quanto ao direito ao crédito do IPI nos casos de o imposto não ter sido pago em operação anterior, circunscreve-se apenas aos casos de isenção, e não nos de imunidade, não incidência ou mesmo alíquota zero" (grifamos) (fl. 67).

Quanto à hipótese da alíquota zero, a resposta é fácil para aqueles que, como nós, seguimos a teoria das isenções de PAULO DE BARROS CARVALHO. De conformidade com essa visão, a norma de isenção é uma norma de estrutura voltada

<sup>71</sup> Ac. nº 201-72.947, 2º Conselho de Contribuintes, julgamento em 07/07/99, DOU 19/04/2000 – Apud WALDEMAR DE OLIVEIRA, Regulamento..., op. cit., p. 171.

<sup>72</sup> Ibidem, p. 170, nota nº 264, c.

<sup>73</sup> Fundamentos..., op. cit., p. 54.

<sup>74</sup> Teoria Geral..., op. cit., p. 360.

*[Assinatura]*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13851.000824/2005-23  
Recurso nº : 135.119  
Acórdão nº : 203-11.631

MIN DA FAZENDA - 2º CU
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 03 de 10
<i>[Assinatura]</i>
visto

2º CC-MF
FL.

para a norma de incidência, que a golpeia em um dos seus critérios, mutilando-o parcialmente, e com isso afastando, no caso, a incidência do tributo. Ora, a regra que estabelece uma alíquota zero caracteriza-se como autêntica regra de isenção, pois atinge a norma de incidência no critério quantitativo do consequente ou mandamento, pela alíquota, ferindo-o parcialmente, para arredar a incidência em relação ao(s) produto(s) beneficiados com a alíquota zero.

Explica o teorizador dessa explicação da figura isencional: "...o legislador muitas vezes dá ensejo ao mesmo fenômeno jurídico... mas não chama a norma mutiladora de isenção... É o caso da alíquota zero... Segundo pensamos, é um caso típico de isenção..."<sup>75</sup> (grifamos).

Por isso, no que diz respeito a caso idêntico ao deste processo, PAULO DE BARROS conclui: "...se a circunstância de a operação de aquisição deixar de ser isenta e passar a ser tributada com alíquota zero, o que para mim é a mesma coisa, essa alteração não terá a virtude de comprometer o direito subjetivo... ao crédito do IPI. Isso porque, reitero, juridicamente alíquota zero equivale a isenção..."<sup>76</sup> (grifamos).

SOUTO MAIOR BORGES vai mais longe, ao incluir no raciocínio as hipóteses de isenção, alíquota zero e não-incidência: "...não há incidência de norma obrigacional do IPI na isenção, não-tributação ou alíquota zero. Esse é um ponto comum que as reúne sob o mesmo regime jurídico exonerativo dentro do campo dos produtos industrializados"; e por isso reivindica para as operações atingidas por qualquer dessas figuras o mesmo regime jurídico tributário, mantendo-se o direito de crédito relativo a operações anteriores isentas, de alíquota zero ou fora do campo de incidência do IPI<sup>77</sup>. E embora o mestre pernambucano não tenha cogitado nessa passagem de imunidade, é o mesmo seu entendimento, desde que nelas igualmente inexistente incidência<sup>78</sup>.

Contudo, a questão pode ser resolvida com facilidade, até mesmo deixando-se de lado as diferentes posições doutrinárias quanto ao conceito e à explicação de todos esses fenômenos normativos. Senão, vejamos. Nos casos em que a operação do fornecedor dos insumos é objeto de um desses benefícios tributários (isenção, alíquota zero, imunidade ou não-incidência), se ao adquirente que com eles fabrica um produto tributado pelo IPI não for assegurado o direito de crédito em relação à operação anterior beneficiada, seja qual for o benefício, ter-se-á sempre o IPI incidindo na segunda operação não sobre o valor nela agregado, mas sobre o valor acumulado, em flagrante desrespeito ao Princípio da Não-Cumulatividade; ter-se-á sempre o benefício tributário, seja ele qual for, transformado em diferimento da incidência, em manifesta desfiguração de qualquer um desses institutos jurídicos (isenção, alíquota zero, imunidade ou não-incidência); e por fim, ter-se-á sempre a legislação do IPI tratando esse contribuinte adquirente, tributado sobre o valor acumulado, de modo desigual em relação aos demais, tributados sobre o valor agregado, em patente violação ao Princípio da Igualdade Tributária.

É antiga e conhecida a sabedoria jurídica dos romanos, que desde há muito proclamavam: "Ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio" – Onde existir a mesma razão legal, deve prevalecer a mesma disposição legal. Ora, as razões invocadas para que se reconheça o crédito do IPI, em relação às operações anteriores isentas,

<sup>75</sup> Curso..., op. cit., p. 483 e 487.

<sup>76</sup> Isenções Tributárias..., op. cit., p. 166.

<sup>77</sup> Teoria Geral..., op. cit., p. 354/355.

<sup>78</sup> Basta ver como esse cientista encara a imunidade: "A regra de imunidade configura... hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada" – Ibidem, p. 218.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13851.000824/2005-23  
Recurso nº : 135.119  
Acórdão nº : 203-11.631

MIN DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 03/04/07
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.
_____

*permanecem rigorosamente as mesmas em relação às operações anteriores de alíquota zero, imunes ou fora do campo de incidência do tributo. Portanto, deve-se manter a mesma interpretação das disposições legais pertinentes, admitindo-se o direito de crédito em todas essas operações beneficiadas.*

#### 8 Direito à Compensação

*Uma vez estabelecido o direito da recorrente ao crédito do IPI relativo à operação do fornecedor isenta, imune ou beneficiada com alíquota zero ou com não-incidência, resta apenas proceder ao exame do seu direito à pretendida compensação.*

*A falta de utilização desses créditos redundou em recolhimentos maiores do que os devidos, caracterizando-se o pagamento indevido e o seu direito à restituição, nos termos do art. 165 do Código Tributário Nacional, segundo o qual, "O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo...", em caso, por exemplo, de "...cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido..." (inciso I). Paralelamente ao direito à restituição, exsurge o direito à compensação, que, exigindo disposição expressa de lei, tem seu fundamento legal no art. 170 do mesmo diploma: "A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública".*

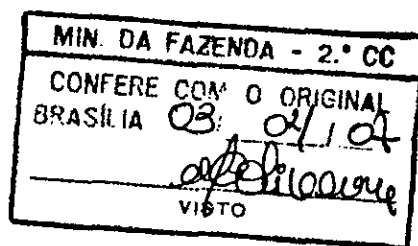
*No que diz respeito à compensação, a disposição expressa de lei exigida encontra-se no art. 66 da Lei nº 8.383, de 30/12/91, com a redação do art. 58 da Lei nº 9.069, de 29/06/95: "Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos... o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente"; compensação que, segundo o § 1º do mesmo artigo, "...só poderá ser efetuada entre tributos... da mesma espécie". Disposição acrescida pelo art. 39 da Lei nº 9.250, de 26/12/95: "A compensação de que trata o artigo 66, da Lei 8.383... somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal... da mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes". Disposição alterada posteriormente, como se vê no art. 1º do Decreto nº 2.138, de 29/01/97, que, tendo em vista os arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27/12/96, estabeleceu: "É admitida a compensação de créditos do sujeito passivo perante a Secretaria da Receita Federal, decorrentes de restituição ou ressarcimento, com seus débitos tributários relativos a quaisquer tributos... sob administração da mesma Secretaria, ainda que não sejam da mesma espécie nem tenham a mesma destinação constitucional". E disposição assim consolidada no atual Regulamento do IPI, Decreto nº 4.544, de 27/12/2002, art. 207: "Nos casos de pagamento indevido ou a maior do imposto... o valor correspondente poderá ser utilizado, mediante compensação, para pagamento de débitos do imposto do próprio sujeito passivo, correspondentes a períodos subsequentes, independentemente de requerimento".*

*Relembrados os fundamentos legais imediatos dos direitos à restituição e à compensação, respectivamente, cabe afastar as possibilidades de confusão entre esses dois institutos. Em face de tributos indevidamente pagos, não se duvida de que se abrem as portas ao sujeito passivo tanto para a restituição quanto para a compensação, sendo esta última freqüentemente encarada como um caminho para a realização da primeira. "O direito à restituição, todavia, não se confunde com o direito à compensação", avisa*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13851.000824/2005-23  
Recurso nº : 135.119  
Acórdão nº : 203-11.631



HUGO DE BRITO MACHADO<sup>79</sup>; "São... institutos jurídicos completamente distintos", advertem GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO e GABRIEL LACERDA TROIANELLI<sup>80</sup>. "Conquanto apresentem muitos pontos em comum... inequívocas afinidades...", especialmente o serem antecedidos de um pagamento indevido de tributos, "...os institutos da restituição e a compensação não se equivalem por inteiro... não há absoluta identidade entre o regime jurídico da restituição do indébito de IPI e da compensação do indébito deste imposto" (sic) (EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO<sup>81</sup>).

Esses institutos têm fundamentos legais próprios – art. 165 do CTN para a restituição e art. 170 do CTN para a compensação; e embora o indébito tributário possa constituir o pressuposto tanto da norma de restituição (sempre) quanto da norma de compensação (muitas vezes), são diversas as suas hipóteses normativas, pois o indébito preencherá sozinho todo o antecedente da norma de restituição, mas no antecedente da norma de compensação, além do indébito, necessariamente preexistirão relações recíprocas de crédito e débito; e, por fim, são distintas as suas conseqüências normativas, uma vez que a norma de restituição apresenta, no seu mandamento, uma única obrigação de dar, em que existe um crédito de "...uma só mão", do contribuinte (aqui sujeito ativo) contra a Fazenda Pública (aqui sujeito passivo)<sup>82</sup>, enquanto a norma de compensação apresenta, no seu conseqüente, duas obrigações de dar, em que existem dois créditos de mão dupla, seja do contribuinte (sujeito ativo) contra a Fazenda (sujeito passivo), pelo indébito tributário, seja da Fazenda (sujeito ativo) contra o contribuinte (sujeito passivo), por débito tributário posterior, obrigações e créditos que se extinguem mutuamente até onde se compensarem.

Quanto ao direito à restituição, embora já tenhamos localizada o seu fundamento legal imediato no art. 165 do CTN, é inevitável reconhecer que seu fundamento maior é mais remoto e mediato, situando-se em patamar hierarquicamente superior. Coordenando obra coletiva sobre o tema, em que reuniu a contribuição de vinte e um juristas, HUGO DE BRITO MACHADO informa: "A primeira questão que propusemos consiste em saber se o direito à repetição tem fundamento constitucional, questão que os autores, sem discrepância, responderam afirmativamente... O direito à restituição do que tenha o contribuinte pago indevidamente tem inegável fundamento na Constituição..."<sup>83</sup>. AROLDO GOMES DE MATTOS, por exemplo, invoca o amparo do direito de propriedade (ar.o 5º, XXII)<sup>84</sup>. JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO cogita inicialmente da noção do enriquecimento sem causa, para concluir que o fundamento constitucional está no Princípio da Tipicidade, que integra o da Legalidade<sup>85</sup>. GABRIEL LACERDA TROIANELLI, em investigação mais profunda, além do direito de propriedade (art. 5º, XXII), encontra sustentação no Princípio da Legalidade Tributária

<sup>79</sup> O Prazo Extintivo do Direito de pleitear Restituição e o Direito de compensar Tributo Indevidamente Pago, in VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (Coord.), Problemas de Processo Judicial Tributário, v. 2, São Paulo, Dialética, 1998, p. 134.

<sup>80</sup> Decisões Judiciais e Tributação, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (Coord.), Decisões Judiciais e Tributação, São Paulo, Resenha Tributária, 1994, p. 184, (Caderno de Pesquisas Tributárias, 19).

<sup>81</sup> Fundamentos..., op. cit., p. 177 e 179.

<sup>82</sup> EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, ibidem, p. 179.

<sup>83</sup> Apresentação e Análise Crítica, in HUGO DE BRITO MACHADO (Coord.), Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário, São Paulo e Fortaleza, Dialética e ICET, 1999, p. 10/11.

<sup>84</sup> Repetição do Indébito, Compensação e Ação Declaratória, in HUGO DE BRITO MACHADO (Coord.), Repetição..., op. cit., p. 49.

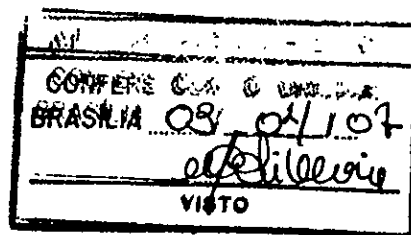
<sup>85</sup> Curso de Direito Tributário, 2ª ed., São Paulo, Dialética, 2001, p. 245; e Repetição do Indébito e Compensação, in HUGO DE BRITO MACHADO (Coord.), Repetição..., op. cit., p. 232/233.

Cey



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n<sup>o</sup> : 13851.000824/2005-23  
Recurso n<sup>o</sup> : 135.119  
Acórdão n<sup>o</sup> : 203-11.631



2<sup>a</sup> CC-MF  
Fl.

(art. 150, I) e no da Moralidade do Estado (art. 37)<sup>86</sup>. De nossa parte, sem excluir os demais fundamentos constitucionais, preferimos a reflexão de MARCELO FORTES DE CERQUEIRA, que fica "...com o primado da estrita legalidade tributária como fundamento jurídico último do direito à repetição do indébito tributário"<sup>87</sup> (grifamos).

Residindo na constituição o fundamento do direito à repetição do indébito, segue-se, como consequência necessária, a impossibilidade de que a legislação infraconstitucional venha a lhe impor restrições. Reconhece-o MARCELO FORTES DE CERQUEIRA: "...o direito do particular à devolução das quantias indevidamente recolhidas aos cofres públicos, tendo origem no próprio texto constitucional, não poderá ser vedado nem restringido por força de nenhum dispositivo de ordem infraconstitucional, como, aliás, pretendeu o art. 166 do CTN"<sup>88</sup>. Tal dispositivo do CTN estabeleceu que "A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la". Essa prova de assunção do ônus financeiro bem como essa autorização, exigências inexistentes no texto constitucional, indubitavelmente restringem infraconstitucionalmente o direito à repetição do indébito tributário, coarctando-lhe o exercício. Daí parecer-nos inconstitucional o dispositivo, na esteira de vasta doutrina<sup>89</sup>.

Já no que concerne ao direito à compensação, são equilibrados os debates e os posicionamentos quanto à existência ou não de fundamentos constitucionais para ele, como o demonstra HUGO DE BRITO MACHADO<sup>90</sup>. Do que não se duvida é que, havendo, além da previsão legal genérica do Código (art. 170), uma previsão legal específica (art. 66 da Lei n<sup>o</sup> 8.383/91), não se há de admitir qualquer limitação cuja origem seja infralegal, na linha de MARCELO FORTES DE CERQUEIRA<sup>91</sup>, de VINICIUS TADEU CAMPANILE<sup>92</sup> e de tantos outros. Por isso se discute a validade da disposição que, à época do pedido original, se encontrava no art. 18 da Instrução Normativa SRF n<sup>o</sup> 21, de 10/03/97, e hoje consta do art. 8<sup>o</sup> da Instrução Normativa SRF n<sup>o</sup> 210, de 30/09/2002: "É vedada a restituição a um contribuinte de crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela SRF cujo encargo financeiro tenha sido suportado por outro".

No que atine à restituição, esse mandamento simplesmente obsta de modo peremptório qualquer devolução de tributo cujo encargo financeiro tenha sido transferido para terceiro, sem exceção possível! Ora, o já lembrado art. 166 do CTN, que, aliás, serve de fundamento de validade para esse dispositivo, admite expressamente tal devolução em duas hipóteses: diante da prova de que o ônus financeiro foi assumido pelo sujeito passivo e perante autorização expressa do terceiro! Assim, é inevitável o reconhecimento da flagrante ilegalidade desse dispositivo, mesmo para aqueles que aceitam como válida a regra do citado artigo do Código. Idêntico é o raciocínio para os

<sup>86</sup> Compensação do Indébito Tributário, São Paulo, Dialética, 1998, p. 19/33 e 133/134.

<sup>87</sup> Repetição do Indébito Tributário: Delineamentos de uma Teoria, São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 301/308 e 492.

<sup>88</sup> *Ibidem*, p. 309.

<sup>89</sup> HUGO DE BRITO MACHADO, Apresentação..., *op. cit.*, p. 12.

<sup>90</sup> *Ibidem*, p. 27.

<sup>91</sup> Repetição..., *op. cit.*, p. 432.

<sup>92</sup> O Instituto da Compensação no Direito Tributário: Princípios Constitucionais, Tributários e Processuais, Belo Horizonte, Nova Alvorada, 1996, p. 114.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Min. FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 03: 01/104
<i>af. Dilacerada</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.
_____

Processo nº : 13851.000824/2005-23  
Recurso nº : 135.119  
Acórdão nº : 203-11.631

que acatam a aplicabilidade do art. 166 também para os casos de compensação: inafastável e patente ilegalidade! Por fim, para os que, como nós, reputam o art. 166 do CTN em descompasso com o nosso sistema constitucional, trata-se de descarada inovação legislativa do ato administrativo normativo, ao desamparo de qualquer disposição de lei! É confluyente o pensamento de GABRIEL LACERDA TROIANELLI<sup>93</sup>.

Mas, afinal, o art. 166 do CTN se aplica ou não aos casos de compensação? Muito embora tenha razão TROIANELLI ao observar que "...essa questão parece perder relevância em face da inconstitucionalidade do artigo 166 do Código...", ignoremos por um instante esse nosso entendimento, em homenagem àqueles que não o adotam, e o fazem com seriedade jurídica, para raciocinar "ad argumentandum tantum"<sup>94</sup>.

O tema foi largamente debatido no XIX Simpósio Nacional de Direito Tributário, em outubro de 1994, para o qual contribuíram com trabalhos vinte e um juristas, e cujos debates conduziram à conclusão, aprovada pelo plenário, nos termos da Comissão de Redação, de que "O artigo 166 do CTN não se aplica à compensação de impostos indevidamente pagos"<sup>95</sup>. Em obra coletiva mais recente, já antes mencionada, HUGO DE BRITO MACHADO, seu coordenador, identifica seguidores da corrente contrária a essa tendência, como RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO, JOSÉ MÖRSCHBÄCHER e outros, além de igualmente apontar os que aderem à visão da não aplicabilidade, como GABRIEL LACERDA TROIANELLI, CARLOS VAZ, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS e outros, entre os quais o próprio HUGO DE BRITO MACHADO<sup>96</sup>. Esta última tese, aliás, tem sido adotada pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, como reporta EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO: "Os valores recolhidos indevidamente devem ser restituídos ao contribuinte, podendo a restituição operar-se pela forma de compensação, incluída a correção monetária pelos índices oficiais. Não se aplicam (na compensação) as regras do art. 166 do Código Tributário Nacional" (esclarecimento nos parênteses)<sup>97</sup>.

Arrolemos, com brevidade, os argumentos que depõem a favor da inaplicabilidade do art. 166 do CTN à compensação: primeiro, quando esse diploma tratou da restituição, no art. 165, acrescentou à hipótese, de imediato, a regra do artigo seguinte, 166, mas quando disciplinou a compensação, no art. 170, silenciou significativamente quanto à aplicação da mesma regra, como também aponta HUGO DE BRITO MACHADO<sup>98</sup>; segundo, porque, se tratando de norma restritiva de direitos, sua compreensão não pode ser extensiva ou ampliativa, limitando-se à restituição, único campo de aplicação explicitamente eleito pelo legislador, como argumentam HUGO DE BRITO MACHADO<sup>99</sup> e ALEXANDRE MACEDO TAVARES<sup>100</sup>; terceiro, e principalmente, porque, constituindo institutos jurídicos diversos quanto aos respectivos fundamentos legais, hipóteses de incidência e conseqüências normativas, como

<sup>93</sup> Compensação..., *op. cit.*, p. 113/114.

<sup>94</sup> *Ibidem*, p. 114/115.

<sup>95</sup> Tributação em Debate – XIX Simpósio Nacional de Direito Tributário: Decisões Judiciais e Tributação, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (Coord.), Crimes Contra a Ordem Tributária, São Paulo, Resenha Tributária e CEU, 1995, p. 387, (Pesquisas Tributárias – Nova Série, 1).

<sup>96</sup> Apresentação..., *op. cit.*, p. 27/28 e 12.

<sup>97</sup> Resp. 190.274-MS, 2ª Turma, Rel. Min. HÉLIO MOSIMANN, DJU 08/03/1999 – Fundamentos..., *op. cit.*, p. 178/179.

<sup>98</sup> Apresentação..., *op. cit.*, p. 28.

<sup>99</sup> *Ibidem*, *loc cit.*

<sup>100</sup> Compensação do Indébito Tributário, Curitiba, Juruá, 2001, p. 143.

*Cuf*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13851.000824/2005-23  
Recurso nº : 135.119  
Acórdão nº : 203-11.631

MIN DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASILIA 03: 04/10/03
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.
_____

*demonstramos acima, têm regimes jurídicos próprios e inconfundíveis (HUGO DE BRITO MACHADO, em parte<sup>101</sup>), cuja "...diferença mais expressiva e significativa... é que, enquanto a restituição do tributo... fica sujeita ao árduo e, por vezes, inviável atendimento da regra consignada no art. 166 do CTN, esta exigência não se aplica quando se cuida da compensação de IPI" (EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO<sup>102</sup>).*

*Eis que apropriada, portanto, a conclusão de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO: "Carece de juridicidade a Instrução Normativa SRF nº 21, de 10.3.97 (artigo 18)...", que se transfere para o dispositivo correspondente hoje em vigor - art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 210, de 30/09/2002.*

*Por fim, lembre-se que a possibilidade de compensação exige um crédito líquido e certo do sujeito passivo. O antigo Código Civil, Lei nº 3.071, de 1º/01/1916, já definia como "...líquida a obrigação certa, quanto à sua existência, e determinada, quanto ao seu objeto" (art. 1.533). Não resta dúvida quanto à existência desse crédito do sujeito passivo, como ampla e minuciosamente demonstrado nos itens 2 a 8, retro. Em relação à sua determinação, observe-se a existência da planilha de cálculos de fls. 27/34, fixando valores, sujeitos ainda à verificação fazendária. Donde líquido e certo o crédito do sujeito passivo.*

#### 9 Conclusão

*Tudo isso posto, reconhecemos o direito de crédito da recorrente relativo à operação anterior isenta, imune, beneficiada com alíquota zero ou com não-incidência, sob pena, em caso contrário, do IPI ser calculado não sobre o valor agregado mas sobre o valor acumulado, magoando o Princípio da Não-Cumulatividade; sob pena, em caso contrário, de transformar qualquer um desses benefícios em simples diferimento de incidência, desfigurando-os por completo; sob pena, em caso contrário, de tratar de modo desigual e mais oneroso esse contribuinte (tomando para ele o valor acumulado) do que os demais (para quem se toma o valor agregado), violando assim o Princípio da Igualdade Tributária.*

*Outrossim, reconhecemos também o direito da recorrente à compensação pretendida, afastando a aplicação do art. 166 do CTN, bem como do art. 18 da IN SRF nº 21/97 e do art. 8º da IN SRF nº 210/2002.*

*Por fim, devolva-se o presente processo à Delegacia da Receita Federal de origem para, superadas as questões do direito ao crédito e do direito à compensação, verificar-se a correção dos cálculos efetuados pela petionária.*

*É o nosso voto.*

*Sala das Sessões, em 15 de abril de 2003.*

JOSÉ ROBERTO VIEIRA

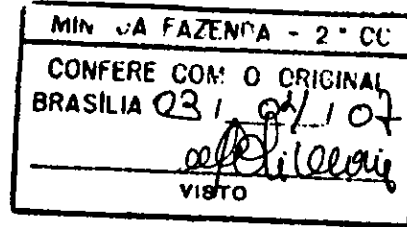
<sup>101</sup> Apresentação..., *op. cit.*, p. 28.

<sup>102</sup> Fundamentos..., *op. cit.*, p. 177.

*Cup*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13851.000824/2005-23  
Recurso nº : 135.119  
Acórdão nº : 203-11.631

**VOTO VENCEDOR DO CONSELHEIRO-DESIGNADO  
SERAFIM FERNANDES CORRÊA**

*Com o respeito e admiração de sempre, concordo com o entendimento do ilustre Conselheiro José Roberto Vieira apenas em relação ao crédito do IPI referente à aquisição dos insumos isentos, divergindo em relação aos demais (imunes, não tributáveis e/ou alíquota zero). Os consistentes argumentos apresentados servem para a isenção, mas não para as outras situações.*

*O IPI é não cumulativo e isso significa dizer que o adquirente tem direito a creditar-se do imposto devido na operação anterior. No caso da isenção, o IPI continua devido para, em seguida, ser excluído pela isenção. Ora, sendo a isenção exclusão do crédito tributário, caso não houvesse o direito ao crédito teríamos apenas o diferimento. Exemplificando: uma empresa que adquirisse um insumo isento por R\$ 1.000,00, sujeito a alíquota de 10% de IPI, que servirá a um produto final também sujeito a alíquota de 10%, caso não tivesse direito ao crédito, terminaria pagando os R\$ 100,00 não pagos na primeira operação quando da venda do produto final. Por isso, a meu ver, quanto à isenção tem razão o ilustre Relator.*

*O mesmo argumento não serve para as situações em que a operação é imune, não tributável ou sujeita a alíquota zero. Seja porque não há incidência, seja porque no caso de alíquota zero, qualquer número multiplicado por zero é igual a zero.*

*Dessa forma, a recorrente pode compensar o IPI incidente na operação anterior quando se tratar de produtos isentos. O valor a ser compensado será aquele resultante da alíquota do insumo sobre o valor do mesmo.*

*O mesmo não ocorrerá nos demais casos.*

*A administração tributária tem o direito/dever de conferir/realizar todos os cálculos.*

*Isto posto, voto no sentido de admitir os créditos de IPI, apenas, em relação às aquisições de insumos isentos, negando em relação às outras aquisições.*

*É o meu voto."*

Em razão de concordar com as razões de decidir do voto-vencedor lavrado pelo Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa, consignando aqui meu respeito àqueles que entendem em sentido diametralmente oposto<sup>103</sup>; voto no sentido de dar provimento ao apelo voluntário

<sup>103</sup> "O recurso preenche as condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

No recurso apresentado a este Conselho a recorrente afirmou que os créditos de IPI pleiteados decorrem exclusivamente da compra de insumos isentos aplicados no seu processo produtivo. Entretanto, a interessada não apresenta prova dessa afirmação que contraria os documentos anteriores por ela apresentados como constata o julgador singular às fls. 173/174:

"Ao compulsar as planilhas de apuração dos créditos elaboradas pela interessada, vê-se que, ao contrário do que é afirmado na peça de defesa, "a quase totalidade das aquisições" da empresa não é abrangida por isenção, mas por outras causas de não-aproveitamento de créditos na escrita fiscal não estabelecidas precisamente (insumos beneficiados por imunidade e alíquota zero, ou tributados ou não, mas não enquadrados como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem – para ativo fixo, uso ou consumo, etc.). Aparentemente, não há créditos fictos concernentes a insumos não tributados enfeixados na solicitação, entretanto, há menção a estes em exemplo numérico existente na contestação.

São os seguintes os demonstrativos que embasam o pedido: a) compras, sem crédito do imposto em virtude de isenção, para industrialização – fl. 26; b) compras, sem crédito do imposto por outras razões, para industrialização – fl. 27; c) compras, isentas, para o ativo fixo – fl. 29; d) compras, sem crédito do imposto por outras razões, para o ativo fixo – fl. 30; e) compras, isentas, de material de consumo – fl. 32; f) compras, sem

cup



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Nº: A FAZENDA - 2 C CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 03/01/07 [Assinatura] VISTO
---

2ª CC-MF Fl. _____
-----------------------

Processo nº : 13851.000824/2005-23  
 Recurso nº : 135.119  
 Acórdão nº : 203-11.631

*crédito do imposto por outras razões, de material de consumo – fl. 33. Não há planilhas de atualização monetária dos montantes pela variação da taxa Selic."*

Assim, primeiramente cabe analisar o direito ao creditamento do IPI nas aquisições de bens/insumos isentos, com alíquota zero, ou imunes para aplicação no ativo fixo ou como material de consumo da interessada.

O Regulamento do IPI (RIPI/98), aprovado pelo Decreto nº 2.637/98, alterado pela Lei nº 9.779/99, estipula nos seus artigos 146 e 147, verbis:

"Art. 146. A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 4º).

(...)

Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente; (...)" (grifei)

Dessa forma, mesmo que a operação tenha sido tributada, não há de se cogitar o creditamento do IPI nas aquisições referentes a insumos/bens destinados ao ativo fixo da empresa, por expressa vedação legal, ou classificados como material de consumo, pois não constituem matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem consumidos no processo de industrialização.

Cabe agora analisar o direito a possíveis créditos decorrentes da aquisição de insumos com alíquota zero, isentos ou não tributados utilizados na fabricação de produtos tributados ou não:

**INSUMOS COM ALÍQUOTA ZERO, ISENTOS OU NÃO TRIBUTADOS UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS TRIBUTADOS OU NÃO**

**Princípio da não-cumulatividade – escopo**

Inicialmente, cabe salientar que o princípio constitucional da não-cumulatividade não é amplo e irrestrito. Aliás, não há um só direito, por mais fundamental, que seja absoluto, sendo perfeitamente possível sua limitação e regulamentação por leis infraconstitucionais. Ademais, a supremacia da Constituição 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.

Dessa forma, não há como sustentar o argumento da contribuinte com base unicamente no princípio da não-cumulatividade, pois, um princípio constitucional de índole programática não é apto a criar relações jurídicas materiais de ordem subjetiva, possuindo como função, via de regra, tão-somente inspirar e orientar, o legislador, para o exercício da competência legislativa no momento da criação das normas jurídicas que regulam o imposto.

A prova de que o princípio da não-cumulatividade não é uma regra nem muito menos um comando objetivo a ser seguido é o argumento empírico de que o sobredito princípio comporta algumas variantes bastante conhecidas no direito comparado, como se exemplifica a seguir:

**Métodos de Tributação não-cumulativa**

**- Método do Valor Agregado**

**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.

**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.

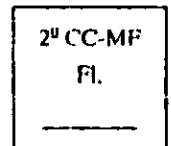
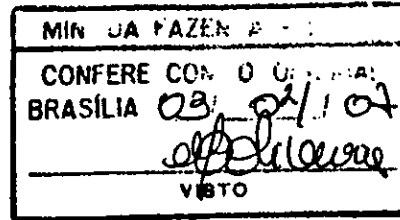
**- Método do crédito de imposto ou "imposto contra imposto"**: confronta-se o total dos impostos devidos pelas vendas com o total incidente sobre as compras, encontrando-se um valor líquido de imposto a recolher.

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.

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

*Cup*



Processo nº : 13851.000824/2005-23  
Recurso nº : 135.119  
Acórdão nº : 203-11.631

“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*).

A leitura dos dispositivos supra evidencia que os contribuintes do IPI fazem jus ao crédito do imposto relativo a suas aquisições, de modo que somente deve ser recolhida ao Erário a diferença que sobejar o imposto que incidir sobre as vendas que realizarem.

Não pairam dúvidas, outrossim, o fato de que o direito ao crédito somente existe quando efetivamente pago o imposto, excetuados os casos que a lei expressamente prevê e que reclamam exegese restrita. Afinal, a própria dicção do dispositivo constitucional que instituiu a não-cumulatividade prescreve que a compensação deve ser realizada com o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Pergunta-se, então: a observância do princípio em debate 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 comezinho da lógica clássica de Aristóteles há mais de três mil anos!

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;
- 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, mas não menos 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

Cap



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 03/07/07
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.
_____

Processo nº : 13851.000824/2005-23  
Recurso nº : 135.119  
Acórdão nº : 203-11.631

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?

Nessa mesma linha, o Parecer PGFN nº 405, de 12 de março de 2003, brilhantemente observou que:

“a Constituição não se limita a prever que o IPI está sujeito à técnica da ‘não-cumulatividade’. Ela lhe dá o complemento, para dizer como essa técnica deve ser concretizada. Trata-se de potencial de efetividade incontestada, porque manifestada expressamente. A definição, dada pela Carta da República, à técnica da não-cumulatividade, não abre espaço para maiores incursões doutrinárias, alargando seu conteúdo, sentido e alcance, em face da ‘intangibilidade da ordem constitucional’. Entre os métodos, ou critérios, que orientam a ‘não-cumulatividade’, quais sejam, ‘imposto sobre imposto’, ‘base sobre base’ e a ‘teoria do valor acrescido’ (exposto no item 4), a Constituição adotou o critério ‘imposto sobre imposto’ sob a forma de lançamento a crédito pelas ‘entradas’ e a débito pelas ‘saídas’. O CTN e a Legislação do IPI seguem essa orientação). Destarte, é errônea, data vênua, a interpretação, mantida por alguns, sobre a ‘teoria do valor acrescido’, segundo a qual deve ser tributado o ‘valor acrescido’. Afirmou-o o plenário do III Simpósio Nacional de Direito Tributário, que, à unanimidade, concluiu:

‘O princípio constitucional da não-cumulatividade consiste, tão somente, em abater do imposto devido o montante exigível nas operações anteriores, sem qualquer consideração à existência ou não de valor acrescido.’ (...)”

Ou seja, o Parecer captou bem o fato notório de que 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. É que 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. Não devamos, então, nos deixar levar pela cantilena dos tributaristas que amiúde se utilizam de argumentos que se apóiam na experiência estrangeira, principalmente europeia, 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).

Por derradeiro, vai aí um último, mas não menos importante, argumento: a empresa que vende produtos isentos ou imunes à tributação do IPI pode se valer do incentivo estatuído no art. 11 da Lei nº 9.779/99 para ressarcir o que pagou a título do mesmo imposto nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, aplicados na produção de produtos industrializados. Ora, a se permitir a concessão de crédito de IPI também na que comprou os produtos isentos estar-se-ia, à mais cristalina evidência, prejudicando o Erário, vez que este devolveria o mesmo valor (em tese) em duplicidade: na que vendeu e na que comprou o produto, ambas na forma de ressarcimento.

Dos créditos de IPI decorrentes de aquisição de insumos tributados à alíquota zero, isentos, ou não tributados.

Enfrentado o argumento principal da recorrente relacionado ao princípio da não-cumulatividade, destaca-se agora a falta de previsão legal para o pleito da recorrente, no direito positivo pátrio.

Ora, as espécies de créditos do imposto previstas estão exaustivamente elencadas no Título VII, Capítulo IX, do RIPI/98, e em nenhum dos dispositivos integrantes daqueles capítulos há autorização para crédito do IPI na hipótese dos autos, ou seja, quando os insumos entrados no estabelecimento são tributados à alíquota zero, isentos ou não tributados.

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.

Confusão de Conceitos



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13851.000824/2005-23  
Recurso nº : 135.119  
Acórdão nº : 203-11.631

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 03/07/07
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF Fl. _____
--------------------------

Outrossim, é patente a confusão que a recorrente faz quando da interpretação do art. 11 da Lei nº 9.779/99, quando visivelmente confunde a menção à expressão “produto isento ou tributado à alíquota zero” com “insumo isento ou tributado à alíquota zero”. Dessa forma, o art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, dispõe apenas sobre aproveitamento de saldo credor de IPI relativo à aquisição de insumos utilizados na fabricação de produto industrializado, inclusive quando este seja isento ou tributado à alíquota zero. Assim, o referido dispositivo prevê que, mesmo que um produto saia do estabelecimento industrial sem débitos do IPI, em razão de isenção ou de tributação à alíquota zero do produto final, poderão ser aproveitados os créditos dos insumos utilizados na sua fabricação. Observe-se que o preceptivo trata de saldo credor, o que pressupõe destaque do imposto nas aquisições, em momento algum prescrevendo que os insumos entrados no estabelecimento sem pagamento de IPI poderiam gerar direito ao crédito do imposto na escrita fiscal, como quer fazer crer a recorrente.

Conclui-se, portanto, que não existe autorização legal para o aproveitamento de créditos fictos relativos à aquisição de insumos isentos, não tributados ou à alíquota zero, independentemente do destino que a estes seja dado (produtos finais isentos, imunes, tributados ou alíquota zero).

#### Da Atualização Monetária

Sendo indevidos os créditos postulados, desnecessário se faria enfrentar o tema da incidência da taxa Selic. Sem embargo, cabe esclarecer que não existe – e nunca existiu – previsão legal para incidência de juros compensatórios ou de quaisquer outros acréscimos sobre créditos escriturais do IPI, tendo a lei estabelecido a incidência da taxa Selic apenas nos casos de restituição ou compensação por pagamento indevido ou a maior de tributos.

Nesse ponto, cumpre destacar que os institutos não se confundem e não mantêm relação de gênero e espécie. De acordo com o art. 165 do CTN, tem direito à restituição o sujeito passivo que pagou tributo indevido. Já o ressarcimento de que trata a Lei nº 9.779/99 é uma forma de incentivo fiscal concedido ao sujeito passivo, para manter em sua escrita fiscal créditos do IPI relativos a determinados bens, produtos ou operações, para utilização mediante compensação na própria escrita fiscal com os débitos escriturados ou, de forma residual, para serem ressarcidos em espécie (NOTA MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 165).

A lei estabelece que apenas nos casos de compensação ou restituição de tributos e contribuições pagos indevidamente ou a maior haverá a incidência de juros equivalentes a Taxa Selic a partir de 1º de janeiro de 1996. Em se tratando de ressarcimento, não existe previsão legal específica para essa incidência.

Em relação à correção monetária dos valores pleiteados a título de ressarcimento do IPI, é pacífico o entendimento neste Colegiado de que essa atualização visa apenas restabelecer o valor real do incentivo fiscal, para evitar o enriquecimento sem causa que sua efetivação em valor nominal adviria à Fazenda Nacional.

Entretanto, a atualização do ressarcimento não pode se dar pela variação da Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic, que tem natureza de juros e alcança patamares muito superiores à inflação efetivamente verificada no período, e que se adotada no caso causaria a concessão de um “plus”, que só é possível por expressão previsão legal.

No processo administrativo o julgador restringe-se à lei, pela sua competência estritamente vinculada. Se impossibilitado de adotar a Selic como índice de atualização monetária, não pode fixar outro índice, sem que haja previsão legal para tanto.

Logo, indefiro a utilização da taxa Selic como índice de correção monetária no ressarcimento pleiteado.

#### Jurisprudência Judicial e Administrativa

No tocante aos julgados trazidos à colação pela interessada, cumpre observar que, mesmo quando emanadas do Supremo Tribunal Federal, as decisões judiciais produzem efeitos apenas em relação às partes que integram os processos, somente alcançando terceiros nas hipóteses previstas no Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, o que não se configurou na espécie. Quanto a julgados do Conselho de Contribuintes, sabe-se que seus efeitos não são vinculantes, ante a inexistência de lei que lhes atribua eficácia normativa (art. 100 do CTN). Destaque-se ainda que, em face de sua vinculação ao texto legal, não cabe à autoridade administrativa apreciar questionamentos de ordem constitucional ou doutrinária, competindo-lhe tão-somente aplicar o direito tributário positivo.

Por fim, cabe ressaltar que no presente caso a recorrente pretende se creditar do IPI que não foi recolhido na compra dos seus insumos e nem na saída dos produtos por ela fabricados, sob o argumento de violação ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.” (RV 129818, Conselheiro relator Antonio Bezerra Neto)

*[Assinatura]*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

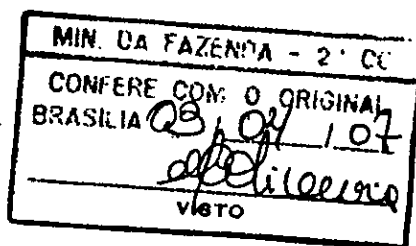
2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

Processo nº : 13851.000824/2005-23  
Recurso nº : 135.119  
Acórdão nº : 203-11.631

interposto, tão somente para admitir os créditos de IPI, em relação às aquisições de insumos isentos, negando em relação às aquisições dos imunes e alíquota zero.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2006.

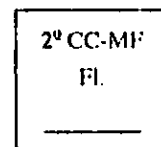
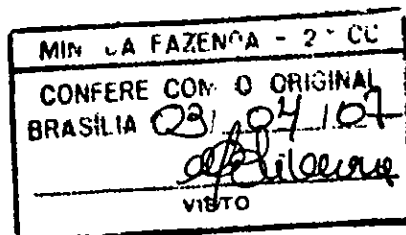
  
DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA





Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13851.000824/2005-23  
Recurso nº : 135.119  
Acórdão nº : 203-11.631



VOTO DO CONSELHEIRO ODASSI GUERZONI FILHO  
RELATOR-DESIGNADO

Respeitosamente, divirjo do posicionamento adotado pelo Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda, vencido quanto à pertinência de crédito do IPI sobre insumos isentos.

Ressalvo ainda que, no meu entendimento, as regras da não-cumulatividade do IPI valem para os insumos sobre os quais não houve a incidência do IPI, seja ela motivada pela isenção, não incidência ou alíquota zero, razão pela qual fundamento meu voto em argumentação que contempla todas essas possibilidades.

Assim, não merece reparo a decisão recorrida, haja vista, principalmente, que o princípio da não-cumulatividade comporta outra interpretação que a postulada pela recorrente, senão vejamos.

O princípio da não-cumulatividade do IPI está previsto no texto constitucional desde a Emenda nº 18, de 1/12/1965 (art. 11, parágrafo único), passando pelas Constituições de 24/01/67 (art. 22, V, § 4º), de 17/10/1969 (art. 21, I e V, § 3º), até a de 5/10/1988, sem que houvesse sofrido qualquer alteração na sua definição.

A Constituição de 1988 se refere a tal princípio em seu art. 153, § 3º, II: "*O IPI será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.*"

A leitura do referido dispositivo nos leva à definição da técnica da não-cumulatividade, ou seja, de que a mesma se concretiza por meio de uma operação aritmética, em que o IPI devido pela venda que se faz a terceiros de determinado produto industrializado, é confrontado e compensado com o IPI que fora cobrado deste estabelecimento industrial, em operação anterior, pelo seu fornecedor dos insumos empregados no processo de elaboração dos produtos ao final postos em circulação.

Importante observar que a Constituição, ao dispor que se compensa "*o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*", como regra geral, só admite o crédito, se a operação de saída do produto industrializado for tributada, pois quaisquer incentivos ou benefícios fiscais só podem ser estabelecidos por expressa disposição de lei (CF/67-69, art. 21, § 2º e 153, § 2º; CTN/66, arts. 97, VI e 176; CF/88, art. 5º, II e 151, III; CF/88, art. 5º, II e 150, § 6º, esta última na redação dada pela EC 3/93).

Essa é a definição, é a estrutura básica, fundamental, que a Constituição oferece, e que há de prevalecer, em face da "*intangibilidade da ordem constitucional*", ou seja, a interpretação constitucional não dá margem a maiores divagações doutrinárias, porquanto deve, a não-cumulatividade, ser interpretada com seu *complemento*.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 08/01/07
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF Fl. _____
--------------------------

Processo nº : 13851.000824/2005-23  
Recurso nº : 135.119  
Acórdão nº : 203-11.631

E o seu complemento está nos artigos 48 e 49 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (CTN), que, fato inconteste, tem o *status* de lei complementar, de forma a manter a perfeita adequação à diretriz constitucional. Assim dispõem os referidos artigos:

*"Art. 48. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos."*

*"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." (grifei)*

A expressão destacada acima "*dispondo a lei*" evidencia que o princípio da não-cumulatividade tem como destinatário certo o legislador ordinário e não o aplicador da lei.

Na esteira desse regramento, a legislação do IPI mantém conformidade tanto com a Constituição, quanto com o Código Tributário Nacional, fenômeno que se registra desde a Lei nº 4.502, de 30/11/1964 (antiga Lei do *Imposto de Consumo* - convolado em IPI), atualmente vigente com alterações posteriores. Decretos regulamentares foram-se sucedendo, com a finalidade de manter atualizada a legislação de regência, e o Regulamento do IPI (RIPI), aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 1998, tal como o anterior (Decreto 87.981/82), dispõe:

*"Art. 146. A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuindo ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados em seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste capítulo (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49)."*

*"Art. 147. O estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64, art. 25):"*

*I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos ente os bens do ativo permanente." (destacamos)*

Assim, observa-se que o art. 147 do RIPI/98 só admite o crédito do IPI relativo aos insumos, se, de sua industrialização resultar subsequente saída tributada (salvo, obviamente, nas hipóteses em que a lei concede benefícios ou incentivos fiscais, assegurando a manutenção do crédito).

E não se tem notícia de que os dispositivos da legislação do IPI, que adotam a alíquota zero, e os que não conferem direito de crédito (*presumido*), na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, tenham sido contestados, ou declarados inconstitucionais.

A doutrina, quando se manifesta em relação às origens e evolução do instituto que ora abordamos, identifica a existência de duas formas de se apurar o montante do imposto devido: pelo valor agregado em cada operação, ou pela diferença entre o imposto devido na operação posterior e o exigido na anterior. Na primeira, denominada *base contra base*, subtrai-se do valor da operação posterior o da anterior, ou, ainda, diminui-se do total das vendas o total



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 03/04/07
<i>afelicio</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.
_____

Processo nº : 13851.000824/2005-23  
Recurso nº : 135.119  
Acórdão nº : 203-11.631

das compras, aplicando-se a alíquota pertinente do imposto. Na segunda, denominada *imposto contra imposto*, subtrai-se do imposto devido na operação posterior, o que foi exigível na anterior, encontrando-se o valor líquido a recolher.

A leitura dos dispositivos legais supra evidencia que os contribuintes do IPI fazem jus ao crédito do imposto relativo a suas aquisições, de modo que somente deve ser recolhida ao Erário a diferença que sobejar o imposto que incidir sobre as vendas que realizarem.

Resta claro, portanto, que o sistema constitucional tributário brasileiro sempre reservou, para a definição da não-cumulatividade do IPI, a compensação pelo cálculo *imposto contra imposto*, com *apuração periódica* do IPI, haja vista que a norma fundamental dispõe que o IPI "*será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*" (art. 153, § 3º, II, CF/88), definição que é explicitada pelo CTN (art. 49), e efetivada pela legislação do IPI (consolidada no RIPI e na TIPI). Em outras palavras, não adotou o método do valor agregado em cada operação.

Desse entendimento flui outro, o de que, na aquisição de insumos que a TIPI tributa à alíquota zero (0%), ou não os tributa, não é possível tomar de empréstimo a alíquota de, por exemplo, 12%, prevista para a operação de saída de produto industrializado, para apurar o *quantum* do crédito a ser escriturado em face da operação de compra de insumos feita anteriormente, por falta de previsão legal. Tal ausência não pode ser suprida pelo Juiz, porquanto é defeso ao Judiciário atuar como legislador positivo, já que, a teor do AgRg no RE 322.348-8-SC, STF, 2ª Turma, Celso de Mello, unânime, 12.11.2002, DJU 06.12.2002 - Ementário nº 2094-3):

*"Não cabe, ao Poder Judiciário, em tema regido pelo postulado constitucional da reserva de lei, atuar na anômala condição de legislador positivo (RTJ 126/48 - RTJ 143/57, RTJ 146/461-462 - RTJ 153/765 - RTJ 161/739-740 - RTJ 175/1137, v.g.), para, em assim agindo, proceder à imposição de seus próprios critérios, afastando, desse modo, os fatores que, no âmbito de nosso sistema constitucional, só podem ser legitimamente definidos pelo Parlamento.*

*É que, se tal fosse possível, o Poder Judiciário - que não dispõe de função legislativa - passaria a desempenhar atribuição que lhe é institucionalmente estranha (a de legislador positivo), usurpando, desse modo, no contexto de um sistema de poderes essencialmente limitados, competência que não lhe pertence, com evidente transgressão ao princípio constitucional da separação dos poderes." (grifos do original).*

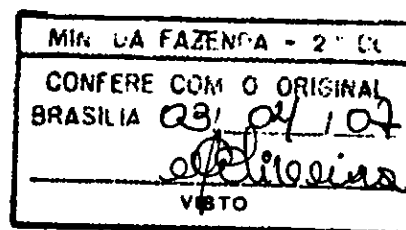
No tocante à diferença existente no texto constitucional de 1988, com relação ao ICMS, para o qual o art. 155, § 2º, II, "a", da Constituição, estabelece expressamente que a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, entendo não ser aplicável o argumento "a contrário senso", que conclui pelo seguinte: se para o IPI inexistente dispositivo constitucional semelhante, é porque o creditamento é permitido.

A constituinte de 1988 apenas repetiu a alteração no art. 23, II, da Constituição de 1967/1969, introduzida pela Emenda Constitucional nº 23/83, conhecida como Emenda Passos Porto, de modo a deixar expresso interpretação também aplicável ao IPI.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13851.000824/2005-23  
Recurso nº : 135.119  
Acórdão nº : 203-11.631



2º CC-MF  
Fl.

### Julgados do STF

Os argumentos da recorrente encontram guarida, dentre outros, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 212.484-2-RJ, proferido pelo STF em 05/03/98, em que, vencido o Min. Relator, Ilmar Galvão, o Colendo Tribunal acatou a tese de que “*Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.*”

Naquele julgamento prevaleceu o voto do Ministro Nelson Jobim (escolhido para redigir o acórdão), na esteira da jurisprudência firmada a partir de julgamentos relativos ao ICMS. Todavia, na ocasião, a questão não restou bem resolvida, *data venia*. Tanto assim que dois dos Ministros que acompanharam o voto vencedor assim ressaltaram, *in verbis*:

- Sr. Min. Sydney Sanches (voto):

*Sr. Presidente, confesso uma grande dificuldade em admitir que se possa conferir crédito a alguém que, ao ensejo da aquisição, não sofreu qualquer tributação, pois tributo incide em cada operação e não no final das operações. Aliás, o inciso II, § 3º do art. 153, diz: 'II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;'. O que não é cobrado não pode ser descontado. Mas a jurisprudência do Supremo firmou-se no sentido do direito ao crédito. Em face dessa orientação, sigo, agora, o voto do eminente Ministro Nelson Jobim. Não fora isso, acompanharia o do eminente Ministro-Relator.*

- Sr. Min. Néri da Silva (voto):

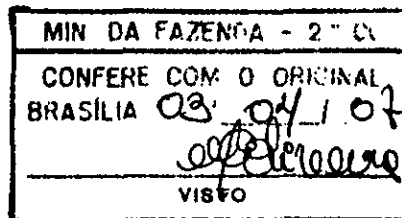
*Sr. Presidente. Ao ingressar nesta Corte, em 1981, já encontrei consolidada a jurisprudência em exame. Confesso que, como referiu o ilustre Ministro Sydney Sanches, sempre encontrei certa dificuldade na compreensão da matéria. De fato, o contribuinte é isento, na operação, mas o valor que corresponderia ao tributo a ser cobrado é escriturado como crédito em favor de quem nada pagou na operação, porque isento. De outra parte, o Tribunal nunca admitiu a correção monetária dessa importância. Certo está que a matéria foi amplamente discutida pelo Supremo Tribunal Federal, especialmente, em um julgamento de que relator o saudoso Ministro Bilac Pinto. Restou, aí, demonstrado que não teria sentido nenhuma isenção se houvesse o correspondente crédito pois tributada a operação seguinte. Firmou-se, desde aquela época, a jurisprudência, e, em realidade, não se discutiu, de novo, a espécie. Todas as discussões ocorridas posteriormente foram sempre quanto à correção monetária do valor creditado; as empresas pretendem ver reconhecido esse direito, mas a Corte nega a correção monetária.*

*No que concerne ao IPI, não houve modificação, à vista da Súmula 591. A modificação que se introduziu, de forma expressa e em contraposição à jurisprudência assim consolidada do Supremo Tribunal Federal, quanto ao ICM, ocorreu, por força da Emenda Constituição nº 23, à Lei Maior de 1969, repetida na Constituição de 1988, mas somente em relação ao ICM, mantida a mesma redação do dispositivo do regime anterior, quanto ao IPI.*

*Desse modo, sem deixar de reconhecer a relevância dos fundamentos deduzidos no voto do eminente Ministro-Relator, nas linhas dessa antiga jurisprudência, - reiterada, portanto, no tempo, - não há senão acompanhar o voto do Sr. Ministro Nelson Jobim, não conhecendo do recurso extraordinário.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

Processo nº : 13851.000824/2005-23  
Recurso nº : 135.119  
Acórdão nº : 203-11.631

A argumentação básica que prevaleceu no STF, por ocasião do julgamento do RE nº 212.484-2/RS, é a de que o não creditamento na aquisição de insumos isentos prejudica a finalidade da isenção, que seria a redução do preço dos produtos finais, reduzindo-a a um mero diferimento. Todavia, contra tal argumentação cumpre assinalar que nem sempre o legislador institui uma isenção (ou redução de alíquota) com o objetivo de reduzir o preço dos produtos finais para o consumidor. É o caso, especialmente, das isenções que visam incentivar o desenvolvimento de determinada região do País.

Neste caso de incentivo regional via isenção, também há uma redução de preço. Mas este efeito não é o principal objetivo, haja vista que a concessão é condicionada, e o é em relação ao produtor. Tal condição, para a redução do preço de suposto produto, é que este seja produzido na região onde há o incentivo, evidenciando-se aí o verdadeiro escopo deste tipo de norma. Assim, para que consiga uma melhor posição frente à concorrência, o fabricante deve se instalar naquela determinada região, para, teoricamente, fomentar o seu crescimento.

Também cabe observar o que ocorre com os insumos que têm uma utilização diversificada, sendo empregados normalmente em produtos considerados essenciais, mas também em supérfluos. A concessão de uma isenção a um insumo essencial, empregado num produto final supérfluo, provoca a redução do preço deste último, de modo incoerente com a seletividade própria do IPI, determinada pelo art. 153, § 3º, I, da Constituição.

Portanto, é improcedente a generalização da idéia de que um incentivo ou benefício fiscal gozado em determinada etapa da produção deve sempre ser estendido às operações seguintes, como forma de reduzir o preço dos bens finais. Em consonância com a seletividade, a imunidade, não-tributação, isenção ou alíquota zero é determinada para uma situação ou produto específico, devendo a não-cumulatividade ser aplicada de modo a não repercutir, para toda a cadeia produtiva, o benefício concedido numa etapa isolada.

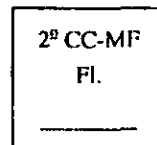
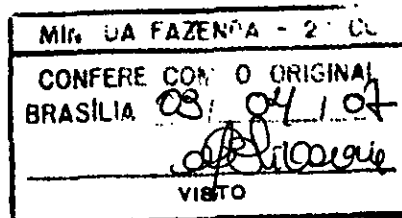
Tome-se o exemplo de um produto final, sujeito a uma alíquota do IPI e que incorpora em sua cadeia de produção algumas matérias-primas tributadas e outras isentas ou com alíquota zero. Nesse produto, somente com relação às primeiras matérias-primas tributadas, observar-se-á o princípio da não-cumulatividade. A aplicação da não-cumulatividade "sobre" a isenção ou alíquota zero, na forma pretendida pela recorrente, implica num crédito correspondente a um débito que, absolutamente, inexistiu na etapa anterior.

Ainda para demonstrar a incongruência da tese em questão, atente-se para o seguinte: se na situação de isenção ou alíquota zero o industrial tivesse direito a um crédito presumido, calculado à alíquota do produto final, no caso de um produto final tributado com uma alíquota maior do que a do insumo que lhe deu origem o produtor final também deveria fazer jus a um crédito fictício, correspondente à diferença entre as alíquotas. Somente assim a tese seria coerente. E, como se sabe, no caso de alíquotas diferenciadas assim não acontece.

A pretensão de se apropriar de créditos gerados pela aquisição de matérias-primas não tributadas não pode ser acatada porque em dissonância com a Constituição de 1988. A não-cumulatividade, na forma estatuída constitucionalmente, se dá entre o imposto devido entre uma



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13851.000824/2005-23  
Recurso nº : 135.119  
Acórdão nº : 203-11.631

etapa e outra, não entre as respectivas bases de cálculo; compensam-se montantes do imposto, não simplesmente bases de cálculo ou valores agregados.

Fosse inerente ao IPI a concepção do valor agregado, o crédito seria sempre calculado com base na alíquota do produto final, o que, definitivamente, não se verifica. Pelo contrário: face ao princípio da seletividade, o imposto deve possuir necessariamente alíquotas diferenciadas, chegando a zero ou à isenção, isto independentemente da não-cumulatividade. Destarte, evidenciam-se totalmente impróprios os créditos pleiteados.

Como destacou a recorrente, a interpretação abraçada pelo Recurso Extraordinário nº 212.484-2/RS, relativo a insumos isentos, depois foi estendida pelo STF aos produtos com alíquota zero, no Recurso Extraordinário nº 350.446, julgado em 18/12/2002. O Tribunal reconheceu a similaridade entre a hipótese de insumo sujeito à alíquota zero e a de insumo isento, entendendo aplicável à primeira a orientação firmada pelo Plenário no RE 212.484-2/RS, esta no sentido de que a aquisição de insumo isento de IPI gera direito ao creditamento do valor do IPI que teria sido pago, caso inexistisse a isenção. Mais uma vez o Ministro Ilmar Galvão restou vencido, sendo relator o Ministro Nelson Jobim.

O STF, todavia, está a modificar sua jurisprudência, abandonando a tese defendida outrora, a favor da recorrente. No Recurso Extraordinário nº 353.657-5, relativo a insumos isentos ou com alíquota zero (pranchas de madeira compensada) e cujo julgamento se deu em 15/02/2007, decidiu pelo não cabimento do crédito de um imposto que não foi pago. Eis um resumo da decisão, conforme informação colhida junto ao sítio do STF na *Internet* ([www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br)):

*"Decisão: O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso, e, por maioria, deu-lhe provimento, vencidos os Senhores Ministros Cezar Peluso, Nelson Jobim, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello, que lhe negavam provimento. Em seguida, suscitada questão de ordem pelo Senhor Ministro Ricardo Lewandowski no sentido de dar efeitos prospectivos à decisão, o julgamento foi suspenso para aguardar a Senhora Ministra Ellen Gracie (Presidente) e o Senhor Ministro Eros Grau, ausentes, justificadamente. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes (Vice-Presidente). Plenário, 15.02.2007."*

O relator, Min. Marco Aurélio, entendeu que "não tendo sido cobrado nada, absolutamente nada, nada há a ser compensado, mesmo porque inexistente a alíquota que, incidindo, por exemplo, sobre o valor do insumo, revelaria a quantia a ser considerada. Tomar de empréstimo a alíquota final atinente à operação diversa implica ato de criação normativa para o qual o Judiciário não conta com a indispensável competência".

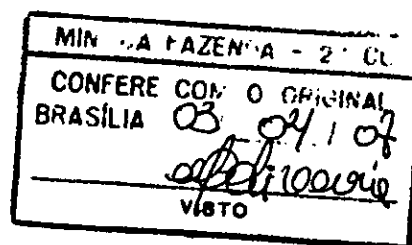
Conforme o Informativo nº 361 do STF, o Min. Marco Aurélio entendeu que admitir o creditamento implicaria ofensa ao inciso II do § 3º do art. 153 da CF. E mais, tudo conforme o referido Informativo:

*"Asseverou que a não-cumulatividade pressupõe, salvo previsão contrária da própria Constituição Federal, tributo devido e recolhido anteriormente e que, na hipótese de não-tributação ou de alíquota zero, não existiria sequer parâmetro normativo para se*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13851.000824/2005-23  
Recurso nº : 135.119  
Acórdão nº : 203-11.631



*definir a quantia a ser compensada. Ressaltou que tomar de empréstimo a alíquota final relativa a operação diversa resultaria em criação normativa do Judiciário, incompatível com sua competência constitucional. Ponderou que a admissão desse creditamento ocasionaria inversão de valores com alteração das relações jurídicas tributárias, tendo em conta a natureza seletiva do tributo em questão, visto que o produto final mais supérfluo proporcionaria uma compensação maior, sendo este ônus indevidamente suportado pelo Estado. Sustentou que a admissão da tese de diferimento de tributo importaria em extensão de benefício a operação diversa daquela a que o mesmo está vinculado e, ainda, em sobreposição incompatível com a ordem natural das coisas, já que haveria creditamento e transferência da totalidade do ônus representado pelo tributo para o adquirente do produto industrializado, contribuinte de fato, sem se abater, nessa operação, o "pseudocrédito" do contribuinte de direito. Acrescentou que a Lei 9.779/99 não confere direito a crédito na hipótese de alíquota zero ou de não-tributação e sim naquela em que as operações anteriores foram tributadas, mas a final não o foi, evitando-se, com isso, tornar inócuo o benefício fiscal.*

*Observe-se que as conclusões do voto do Min. Marco Aurélio não são diferentes das do Min. Ilmar Galvão, no voto vencido por ocasião do julgamento do RE nº 350.446 (referente à aquisição de insumo com alíquota zero), segundo a qual o crédito presumido não pode ser uma consequência do benefício da alíquota zero, a não ser que autorizado por lei."*

Vê-se, pois, ser improcedente o significado dado pela recorrente ao princípio da não-cumulatividade.

Analisemos, agora, o descabimento da pretensão da recorrente, que, como visto acima, pretendeu se creditar de um "presumido" IPI que sequer lhe foi cobrado por conta das aquisições de insumos utilizados na produção.

A legislação do IPI, ao tratar dos créditos básicos desse imposto, especialmente no art. 82, I, do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 87.981/82 (RIPI/82), equivalente ao art. 147, I, do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 2.637/98 (RIPI/98), informa o seguinte:

*Artigo 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes forem equiparados, poderão creditar-se:*

*I – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto as de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente (Lei nº 4502/64, artigo 25);*

Por sua vez, o artigo 11 da Lei nº 9.779, de 20 de janeiro de 1999, dispõe:

*"Art. 11 O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados, 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,*



Processo nº : 13851.000824/2005-23  
Recurso nº : 135.119  
Acórdão nº : 203-11.631

*observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal – SRF, do Ministério da Fazenda.” (grifei)*

Atente-se, pois, em face do que dito anteriormente, que só geram créditos de IPI as operações de compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem em que tenha sido pago o imposto, ou, em que há o destaque do mesmo na referida nota fiscal. Quando tais operações são desoneradas do imposto, em face de os produtos não serem tributados, o serem à alíquota zero ou isentos, não ocorre o direito ao crédito, ante a inexistência de autorização legal para tanto.

Observe-se ainda que o preceptivo trata de saldo credor, o que pressupõe destaque do imposto nas aquisições, em momento algum prescrevendo que os insumos entrados no estabelecimento sem pagamento de IPI poderiam gerar direito ao crédito do imposto na escrita fiscal, como, *data venia*, equivocadamente interpreta a recorrente.

Conclui-se, portanto, que não existe autorização legal para o aproveitamento de créditos fictos, presumidos, ou simbólicos, relativos à aquisição de insumos isentos, não tributados ou tributados alíquota zero, independentemente do destino que a estes seja dado (produtos finais isentos, imunes, tributados ou alíquota zero).

Em face de todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2006.

  
ODASSI GUERZONI FILHO

