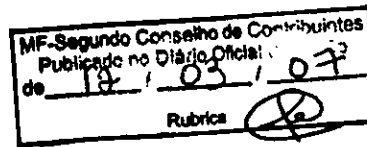




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13884.000975/2002-51
Recurso nº : 133.129
Acórdão nº : 203-11.111

Recorrente : EMBRAER - EMPRESA BRASILEIRA DE AERONÁUTICA S.A.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

IPI. CRÉDITO DE IPI. ENTRADA DE INSUMOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO EMPREGADOS NA FRABRICAÇÃO DE PRODUTOS IMUNES OU ISENTOS. Não geram direito ao crédito do IPI os insumos não tributados, tributados à alíquota zero ou adquiridos sob regime de isenção empregados na fabricação de produtos imunes ou isentos.

CRÉDITO DE IPI. ENTRADA DE PRODUTOS TRIBUTADOS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. MATERIAL DE CONSUMO. Não geram direito ao crédito do IPI a entrada de produto destinado ao ativo fixo da empresa, assim como, a entrada de material de consumo não empregado no processo de industrialização, por não se constituir em matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

CRÉDITOS ESCRITURAIS DO IPI. RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. JUROS COMPENSATÓRIOS. Não incide correção monetária nem juros compensatórios no ressarcimento de créditos do IPI.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE. Não compete à autoridade administrativa, com fundamento em juízo sobre constitucionalidade de norma tributária, negar aplicação da lei ao caso concreto. Prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, por força de dispositivo constitucional.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
EMBRAER - EMPRESA BRASILEIRA DE AERONÁUTICA S.A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

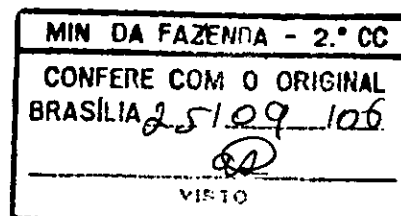
Sala das Sessões, em 26 de julho de 2006

Antonio Bezerra Neto
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Antonio Ricardo Accioly Campos (Suplente), Sílvia de Brito Oliveira, Valdemar Ludvig, Odassi Guerzoni Filho, Raquel Motta Brandão Minatel (Suplente) e Mauro Wasilewski (Suplente).

Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Cesar Piantavigna, Eric Moraes de Castro e Silva e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Eaal/





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.000975/2002-51
Recurso nº : 133.129
Acórdão nº : 203-11.111

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 25/09/06
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Recorrente : EMBRAER – EMPRESA BRASILEIRA DE AERONÁUTICA S.A.

RELATÓRIO

A empresa acima citada, em 20/03/2002, à fl. 01, requereu o ressarcimento de crédito presumido de IPI, no valor de R\$1.273.992,51, referente ao quarto trimestre do ano-calendário de 1998, alegando amparo legal na Constituição Federal, art. 153, IV, § 3º, II; Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 11; e RE nº 212.484-2, acompanhado de pedido de compensação.

A DRF em São José dos Campos - SP indeferiu o pedido, deixando também de homologar as compensações solicitadas, efetuadas e futuras sob o argumento de não haver previsão legal para o aproveitamento de créditos fictos vinculados à aquisição de insumos desonerados do IPI, independentemente do destino que a estes seja dado, sendo inexistente a violação, no caso, do princípio constitucional da não-cumulatividade.

Devidamente cientificada, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, de fls. 134 a 165, na qual alegou, em síntese, que:

a) A partir de 30/10/2003, com o advento da Medida Provisória nº 135, art. 17, § 11, as manifestações de inconformidade apresentadas contra a não-homologação de compensações solicitadas passaram a ter efeito suspensivo, não podendo a Fazenda Nacional inscrever em Dívida Ativa da União os valores regularmente compensados;

b) A quase totalidade das aquisições da interessada é beneficiada pela isenção do imposto, em virtude de incentivo governamental ao desenvolvimento do setor aeronáutico brasileiro, porém, já que o mercado externo é o maior destinatário dos produtos, há grande acúmulo de créditos de IPI, pois as operações de exportação não sofrem incidência do imposto; todavia, conforme entendimento esposado pelo Supremo Tribunal Federal, há a possibilidade de utilizar os créditos relativos a entradas isentas, tributadas à alíquota zero ou sem tributação, para o pagamento de outros tributos federais;

c) O direito ao crédito nasce da percussão do direito ao crédito, conforme Paulo de Barros Carvalho, e não há a necessidade de efetivo pagamento, cobrança ou incidência, nem a ocorrência de enriquecimento ilícito; se não for aproveitado o crédito relativo às operações imunes, isentas ou tributadas à alíquota zero, o imposto incide sobre o montante total, o que implica a desconsideração dos benefícios constitucionalmente concedidos. A própria Constituição limitou somente o aproveitamento de créditos relativos ao ICMS.

d) É apresentado exemplo numérico em que, no primeiro caso (sem considerar o direito de crédito relativo ao insumo não tributado, isento, com alíquota zero ou imune), há o IPI a recolher de R\$ 15,00, e no segundo, sendo considerado o direito ao crédito, o IPI a recolher é de R\$ 5,00; a própria Constituição Federal limitou somente o aproveitamento de créditos relativo ao ICMS;).

e) A Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, não é interpretada corretamente pelo exator, pois o direito ao aproveitamento de créditos é garantido constitucionalmente: o



Processo nº : 13884.000975/2002-51
Recurso nº : 133.129
Acórdão nº : 203-11.111

princípio da não-cumulatividade se encontra previsto na Constituição Federal, art. 153, § 3º, II, assim "o sistema Constitucional tributário brasileiro estabelece que o IPI é um imposto seletivo e não-cumulativo, indicando, já na regra matriz, que não pode haver tributação sobre valor superior àquele agregado em cada uma das operações sujeitas à referida incidência"; o referido diploma legal, no seu art. 11, é norma de caráter interpretativo, que foi editada para disciplinar direito constitucional e não para restringi-lo, e veio regular a aplicação da técnica da não-cumulatividade posta na Lei Maior;

f) O STF tem reiterado o entendimento de que é cabível o direito ao crédito no que tange a insumos isentos, conforme Recurso Extraordinário nº 212.484-2/RS; também em relação a insumos com alíquota zero, o RE nº 350.446/PR; além da jurisprudência, a legislação federal (Lei nº 9.779, de 1999, art. 11) se aprimorou e "já reconhece o direito de crédito quando ocorra aquisição de insumos isentos para a elaboração de produtos não tributados na saída"; a última instância administrativa, o Conselho de Contribuintes, também tem consagrado o pronunciamento do Pretório Excelso, consoante o Recurso nº 118.204;

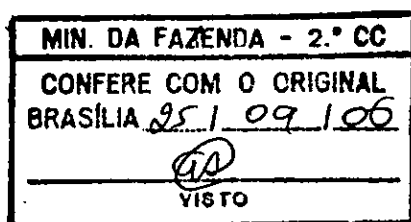
g) Não há dúvida quanto à possibilidade jurídica de utilização dos créditos acumulados de IPI, decorrentes de operações isentas, "independentemente do destino e da nomeação dada aos insumos utilizados (ativo permanente, material de uso e consumo, componentes do produto final, matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem)", para a compensação de débitos de outros tributos federais, de acordo com a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 73 e 74, o Decreto nº 2.138, de 29 de janeiro de 1997, e a Instrução Normativa SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002;

h) Por todo o exposto, assevera que tem o direito de obter o ressarcimento, sob a forma de compensação, de créditos do imposto referentes a insumos isentos, imunes ou tributados à alíquota zero, mesmo que a saída seja imune ou isenta, conforme toda a legislação aduzida, além da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e requer o acolhimento da manifestação de inconformidade para que seja anulada a decisão impugnada e deferido o ressarcimento dos créditos de IPI.

Em decisão de fls. 161 a 176, a DRJ/Ribeirão Preto - SP, por unanimidade de votos, indeferiu a manifestação de inconformidade da impugnante, negando totalmente a solicitação.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada, às fls. 231 a 267, interpôs recurso voluntário tempestivo a este Segundo Conselho de Contribuintes, onde refutou os argumentos apresentados pela DRJ, reafirmou os tópicos trazidos anteriormente na impugnação e apresentou também jurisprudências que confirmam o seu entendimento.

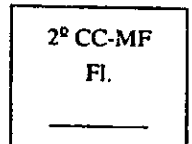
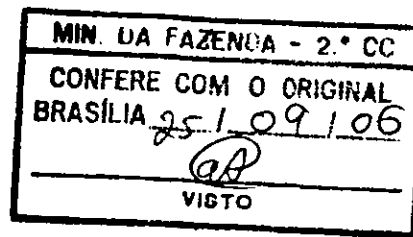
É o relatório.





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.000975/2002-51
Recurso nº : 133.129
Acórdão nº : 203-11.111



VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ANTONIO BEZERRA NETO

O recurso preenche as condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Não procede a arguição da interessada, lastreada exclusivamente no princípio da não-cumulatividade no sentido de tentar demonstrar que às empresas industriais era permitido o aproveitamento de quaisquer créditos oriundos de insumos, mesmo que estes não fossem onerados pelo IPI aplicado em produtos também não onerados (imunidade), bem assim que o art. 11 da Lei nº 9.779/99 lhe daria amparo, inclusive para os fatos geradores anteriores à sua vigência. É o que se pretende demonstrar.

Mas, a princípio esclareça-se uma questão. 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, cujo produto final seria imune. Entretanto, a interessada não apresenta prova dessa afirmação que contraria os documentos anteriores por ela apresentados. 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.). São os seguintes os demonstrativos que embasam o pedido: a) compras para industrialização, sem crédito do imposto, isentas e outras; c) compras, isentas, para o ativo fixo e) compras, isentas, de material de uso e consumo – Ainda houve atualização monetária dos montantes pela variação da taxa Selic, consoante planilhas.

Vê-se, também, que sua linha de defesa aponta nesse mesmo sentido na medida em que assevera: “Não há dúvida quanto à possibilidade jurídica de utilização dos créditos acumulados de IPI, decorrentes de operações isentas, independentemente do destino e da nomeação dada aos insumos utilizados (ativo permanente, material de uso e consumo, componentes do produto final, matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem)”.

Assim, primeiramente cabe analisar o direito ao creditamento do IPI nas aquisições de bens destinados ao ativo fixo ou utilizado como material de uso e consumo da interessada, sejam eles onerados pelo IPI ou não.

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:

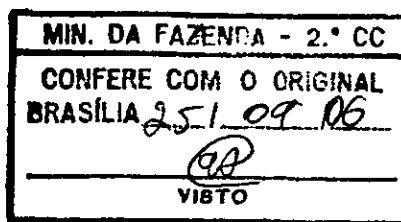
“Art. 146. A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei n.º 5.172,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

(...)

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13884.000975/2002-51
Recurso nº : 133.129
Acórdão nº : 203-11.111

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 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 imunes.

Art. 11 da Lei nº 9.779/99 - Confusão de Conceitos

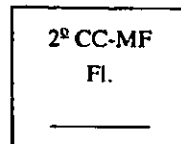
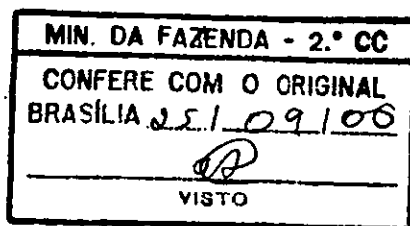
Outrossim, é patente a confusão que a recorrente faz quando da interpretação do art. 11 da Lei nº 9.779/99, quando visivelmente confunde a menção à expressão "produto isento ou tributado à alíquota zero" com "insumo isento ou tributado à alíquota zero". Dessa forma, o art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, 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) antes ou depois da vigência do art. 11 da Lei nº 9.779/99.

Outrossim, atualmente a empresa que vende produtos isentos ou imunes à tributação do IPI, tal qual a recorrente, pode se valer, a partir de janeiro de 1999, do incentivo estatuído no art. 11 da Lei nº 9.779/99 para ressarcir o que pagou efetivamente 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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13884.000975/2002-51
Recurso nº : 133.129
Acórdão nº : 203-11.111

Da Jurisprudência dos Tribunais Superiores

Cumpra, também, afastar a pretensão da recorrente em estender os efeitos de decisão do Supremo Tribunal Federal proferida em recurso extraordinário, no sentido do seu cabimento à apropriação de crédito de IPI incidente sobre insumos não onerados (isentos) pelo IPI, por dois motivos, senão vejamos.

Em primeiro lugar, na declaração de inconstitucionalidade "incidental", efetuada pelo controle difuso, a decisão judicial faz coisa julgada apenas entre as partes, mesmo quando emanada pelo próprio STF, só alcançando terceiros não participantes da lide quando a lei tiver suspensão a sua executoriedade por meio de Resolução do Senado Federal, conforme determinado no art. 52, X, da CF/88 ou na hipótese prevista no art. 4º do Decreto nº 2.346/97, que não é o caso em comento.

Em segundo lugar, entre os precedentes, dentre os mais recentes, que pautavam o julgamento da isenção, era o RE 212.484-2/RS, que foi julgado, em 05/03/98, sendo Relator o Min. Ilmar Galvão, tendo sido designado como redator o Min. Nelson Jobim, verifica-se que a *ratio decidendi* do julgamento foi que o IPI, por ser um imposto sobre valor agregado (sic), onde a regra é a não-cumulatividade, adotando-se no Brasil técnica onde a alíquota incide sobre o valor total em todas as operações, concedendo-se crédito do imposto recolhido na operação anterior. Então, segundo aquele julgado, se não houver o crédito do tributo relativo à operação isenta, haveria mero diferimento do imposto quando a operação seguinte fosse tributada, ou seja, postergação para cobrança em momento posterior na cadeia produtiva. Ora, vê-se que o fato de a saída não ser tributada (imunidade) faz uma grande diferença na situação em comento, não se podendo dizer, *in casu*, que o referido julgado se aplica ao caso concreto.

Nesse diapasão, o Superior Tribunal de Justiça, mais recentemente, acolheu a mesma tese:

Ementa: Tributário - Crédito de IPI - matéria-prima - saída alíquota zero. Na saída com alíquota zero se não houve recolhimento do IPI na entrada da matéria-prima, não há creditamento. O imposto pago na entrada de matéria-prima foi incluído no preço do produto industrializado e quem o pagou foi o adquirente destes produtos, importaria enriquecimento ilícito, o reconhecimento deste crédito ao fabricante. Provimento negado. (Acórdão no RESP n.º 19106-RJ/STJ - 1ª Turma/decisão: unânime/Relator: Ministro Garcia Vieira/ data:26-08-1992/DJ: 01-02-1993/PG: 00438).

O voto do Min. Otávio Gallotti, no já citado RE-109047/SP, também vai nessa mesma linha:

"a não-cumulatividade só tem sentido na fórmula constitucional à medida em que várias incidências sucessivas, efetivamente mensuráveis, ocorram. É essa a presunção constitucional e também o propósito de sua aplicação. Daí a razão do abatimento, concedido para afastar a sobrecarga tributária do consumidor final. Nesse caso, se não há imposição de ônus na saída do produto, pela absoluta neutralidade dos seus componentes numéricos, via de consequência, não haverá elevação da base de cálculo e, por conseguinte, qualquer diferença a maior a justificar a compensação".



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.000975/2002-51
Recurso nº : 133.129
Acórdão nº : 203-11.111

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 25/09/06
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Outrossim, recente decisão do STF (RE 353.657-5/Pr), que teve como relator Min. Marco Aurélio, apesar de tratar de aquisições tributadas à alíquota zero, o desenvolvimento de seu voto condutor também, a meu ver, coloca uma pá de cal também no caso das aquisições isentas, pois se escoara em algumas premissas diametralmente opostas as adotadas no RE 212.484/RS, senão vejamos: O Ministro interpreta o art. 153, § 3º, II, CF e a expressão “montante cobrado nas anteriores”, asseverando que a compensação prevista na CF pressupõe cobrança verificada na operação anterior, valor realmente satisfeito a título de tributo: “possível é proclamar-se que a não-cumulatividade pressupõe, salvo previsão contrária da própria Constituição, tributo devido e recolhido anteriormente, concretude e não ficção relativamente a valor a ser compensado” (g.n). Diz que “em relação ao IPI nada foi previsto sob o ângulo do crédito, mesmo se cuidando de isenção ou não-incidência (...)” (g.n). Ora, levando-se às últimas conseqüências tal premissa, não há que se dar guarida ao argumento do diferimento do imposto na operação seguinte.

Podemos ainda acrescentar que nesse RE 353.657-5-PR mais recente, apesar de também não se aplicar ao caso dos insumos isentos, mas sim tributados à alíquota zero, pautou-se por um discernimento também diferente do RE 212.484/RS, no que tange as implicações de a própria Constituição ter limitado somente o aproveitamento de créditos relativos ao ICMS. Nesse julgado o Ministro afasta aquelas restrições do ICMS, como nada tendo a ver com o princípio da não cumulatividade, o que não aconteceu no RE 353.657-5/PR). Nesse sentido, o Ministro Marco Aurélio assevera que “Quanto ao ICMS, a Constituição versa ainda sobre as conseqüências jurídicas de dois outros institutos que nada têm a ver com o princípio da não-cumulatividade. São eles a isenção e a não-incidência (...)” e mais adiante conclui “A exceção – o direito de creditamento – há de estar contemplada na legislação. (...)”. Vê-se que o argumento que foi trazido do contexto do ICMS com todas as suas peculiaridade que o diferenciam do IPI foi transportado para mundo jurídico do IPI, sem que fosse feita uma análise mais detida dessa importação no RE 353.657-5-Pr, o que não se verifica no RE 212.484/RS, em face até do amadurecimento natural da questão.

Por fim, não se discute que nos termos dos arts. 1º e 4º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta. Acontece que no caso de a decisão do STF proferida em caso concreto (art. 1º, § 3º), o Presidente da República tem a faculdade e não a obrigação de autorizar a extensão dos efeitos jurídicos dessa decisão.

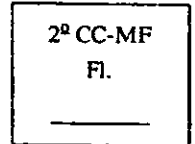
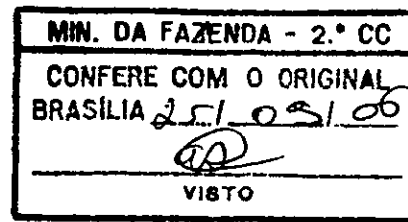
Outrossim, apenas como argumento subsidiário, vejamos que o ressarcimento nos casos de insumos isentos, tributados à alíquota zero ou não tributados, não daria ensejo ao crédito nem mesmo se o produto final fosse tributado, o que não é o caso da recorrente pois seus produtos são imunes.

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

Concordamos com o posicionamento do Prof. Paulo de Barros Carvalho no sentido de que existem, em verdade, duas regras-matrizes a serem analisadas nas operações



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13884.000975/2002-51
Recurso nº : 133.129
Acórdão nº : 203-11.111

envolvendo produtos industrializados. Uma regra-matriz atinente ao IPI propriamente dito e outra envolvendo o direito ao crédito.

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

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

O que se extrai desse dispositivo constitucional?

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

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

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

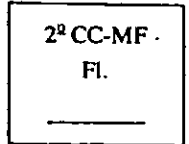
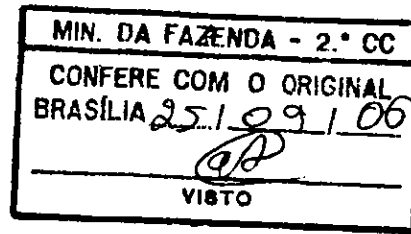
Nesse sentido, o comentário do Prof. Paulo de Barros Carvalho:

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

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13884.000975/2002-51
Recurso nº : 133.129
Acórdão nº : 203-11.111

entendemos o significado dessas sentenças sob o pano de fundo de um conjunto de suposições de base acerca dos contextos em que elas poderiam se apropriadamente emitidas.”(grifei).

Mas, mesmo que, *in casu*, se privilegie unicamente o plano sintático/gramatical em detrimento dos outros planos (semântico e pragmático), ainda assim, não acharia que se estivesse fazendo uma leitura menos séria do dispositivo constitucional. Afinal, como princípio de hermenêutica, o elemento gramatical das leis prevalece quando se trata de matéria excepcional. Deve, pois, o direito excepcional ser interpretado literalmente, o que tem consonância com o art. 111, inciso I, do Código Tributário Nacional, que define verdadeiros limites para aquele que interpreta a lei. Como consequência dessa interpretação, o benefício fiscal se aplica aos casos excetuados pelo legislador, não sendo permitido estendê-lo a outras situações que este não quis excetuar.

É claro que para se colocar isso em prática não é fácil. Mas, nem por isso podemos fazer do indigitado dispositivo letra morta, como fazem a maioria de nossos doutrinadores. É uma diretiva posta no sistema jurídico positivo em relação a qual não podemos nos olvidar. O que devemos fazer é buscar o seu alcance com o instrumental científico. E o faremos instrumentalizado pela Ciência da Linguagem (Linguística).

Sabemos que toda norma é obviamente expressa em linguagem e que esta, sob o ponto de vista da Ciência da Linguagem, é sujeita a três planos distintos, mas inter-relacionados: plano sintático, semântico e pragmático, como muito bem nos ensinou o nosso jus-filósofo Pernambucano Lourival Vilanova. Esses planos simultaneamente autônomos, mas inter-relacionados é que conferem um pouco de dificuldade e confusão no entendimento do que seja “interpretação literal”. Mas, para o Direito, que constrói suas próprias realidades, a interpretação literal existe e por isso temos que dar um sentido a ela. E o sentido expresso pelo CTN que podemos extrair do que seja interpretação literal, utilizando o ferramental da Ciência da Linguagem, é apenas que o intérprete privilegie principalmente o plano sintático, restringindo-se aos vocábulos presentes na proposição a ser interpretada e suas conexões lógicas; moderadamente ao plano semântico, restringindo-se à utilização do sentido ou o significado mais usual dos vocábulos, evitando, por exemplo, substituir um vocábulo por outro, apenas por haver algum grau de semelhança, relação, proximidade de sentido entre ambos (sinédoque); e vedando totalmente a utilização do plano pragmático, que é um plano mais aberto e sujeito a bruscas variações de interpretação dependendo do contexto no qual a proposição estaria inserida, o que remeteria para uma interpretação sistemática e não literal da mesma.

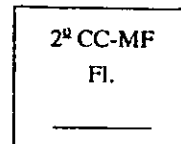
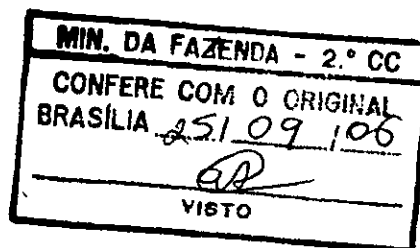
Feitas essas importantes digressões, voltemos para a análise do vocábulo “cobrado” disposto no indigitado dispositivo constitucional.

Ora, como vimos não podemos nos afastar, no plano semântico, do sentido mais usual do vocábulo, em se tratando de benefício fiscal. E qual é o sentido mais usual do vocábulo cobrado? É o que sofreu incidência tributária, foi apurado, esse apurado tem valor positivo e por isso está sendo “cobrado”. Ou seja, o “cobrado” em seu sentido usual no direito tributário pressupõe três condições cumulativas (1-haver a incidência tributária; 2-ter sido apurado (pressupõe haver incidência) e 3-esse apurado, obviamente, ter um valor positivo (condição de certa forma redundante, pois está pressuposto no vocábulo “apurado”).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.000975/2002-51
Recurso nº : 133.129
Acórdão nº : 203-11.111



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

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

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

Análise do grau de concretude do princípio da não-cumulatividade

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

CF

"Art. 153 (...)

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

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

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

CTN

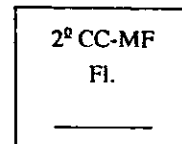
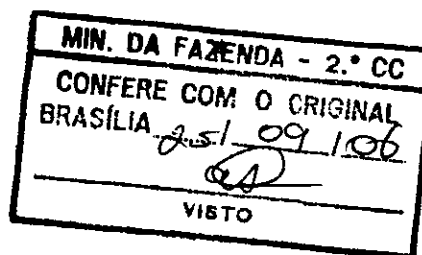
"Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.000975/2002-51
Recurso nº : 133.129
Acórdão nº : 203-11.111



Inicialmente, cabe salientar que o princípio constitucional da não-cumulatividade, conforme muito bem colocado pela instância de piso, não é amplo e irrestrito. Concordamos, também, que 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.

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

1) Métodos de Tributação não-cumulativa

1.1- Método do Valor Agregado

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

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

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

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

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

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

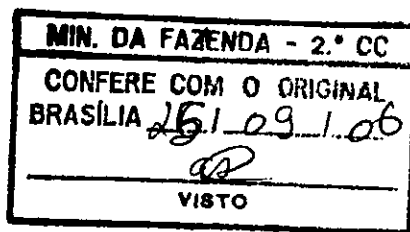
“Because the value added tax can take many form, a country contemplating enactment of a comprehensive VAT has to make a number of choices. (...)

The chief decisions concern:

- 1. The three broad types of VAT: consumption, income and gross product.*
- 2. The regime for international trade: the origin principle versus destination principle.*
- 3. The three methods by which the taxpayng firm may its tax liability: substraction, tax credit or ‘invoice’, or addition.*
- 4. The products, firms and sectors to be free of VAT.*
- 5. Techniques of freeing from VAT: outright exemption and ‘zero-rating’.*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13884.000975/2002-51
Recurso nº : 133.129
Acórdão nº : 203-11.111

6. *The Sectors and firms that, although taxable, are thought to require special rules or regimes.*
7. *A single-rate VAT versus a VAT with two or more rates.*
8. *A tax-inclusive VAT versus a tax-exclusive VAT rate.*¹

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

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

*E prossegue o autor a ensinar que, se forem adotadas as combinações possíveis para os itens destacados, concluir-se-á pela existência de **quinhentas e setenta e seis formas diferentes de tributação sobre o valor Adicionado**, sem haver qualquer afastamento da premissa inicial definida de não-cumulatividade, ou seja, sem se perder o atributo de serem todas elas formas de tributação não-cumulativa.*

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

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

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

Análise do método adotado pelo Constituinte

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

- os diferentes métodos de não-cumulatividade não eram desconhecidos do constituinte, pois senão ele não teria reservado a expressão “Valor

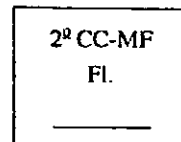
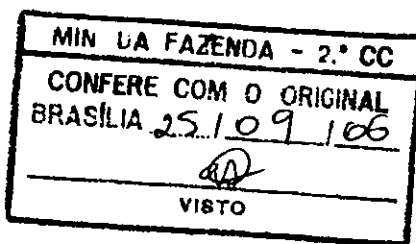
¹ Shoup, Carl S., “Value added taxation in developing countries”. A World Bank Symposium, Development Research Department discussion paper; no. DRF 191, World Bank, 1990, pp. 04 e 05.

² O Creditamento do IPI, Editora Livro Rápido – Elógica, pp. 46 a 48.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.000975/2002-51
Recurso nº : 133.129
Acórdão nº : 203-11.111



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

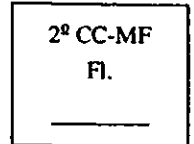
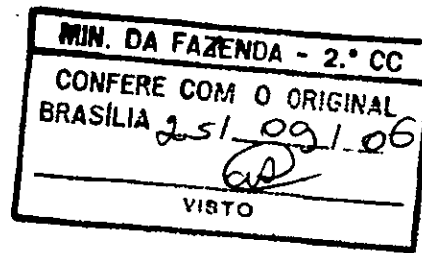
- o método do "crédito do imposto" possui a vantagem de ser o único método que implica na confrontação entre dados informados pelo comprador e vendedor, fornecendo mecanismos para um eficaz combate da sonegação, ou seja, faz com que as dívidas dos contribuintes estejam relacionadas entre si;
- o Brasil por ser um País de estrutura federal, a implantação de imposto sobre valor agregado de amplo espectro econômico não se tornou ainda possível. Os impostos no Brasil possuem incidências específicas, pontuais, de modo a cada um deles, inclusive o IPI, possui um pressuposto de fato distinto, nenhum coincidindo com o da experiência européia, atribuindo a cada entidade política (União, Estados/DF e Municípios) uma fração dele (IPI, ICMS, ISS, IOF, etc.); e
- o último, quem sabe o mais importante argumento é o de que esse método é o único que privilegia simultaneamente o princípio da não-cumulatividade com o da seletividade (art. 153, § 3º, I da CF). A utilização da seletividade, no caso do IPI, é obrigatória, resultando em uma escolha óbvia ao legislador, pois nos outros dois métodos, o montante do valor adicionado é submetido à mesma e única alíquota, dificultando, por exemplo, a aplicação da seletividade no caso de uma empresa que industrializa e comercializa diversos produtos com níveis de essencialidades distintos. Qual a alíquota a ser utilizada? A mais baixa, a mais alta ou a média? Essa uniformidade de alíquotas vislumbrada para o método do valor agregado (adição ou subtração) agride a essência do princípio da seletividade que nunca poderia se instalar.

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

A pergunta que se coloca deve passar necessariamente pela resposta a outra pergunta: a observância do princípio da não-cumulatividade não comportaria a análise de toda a cadeia produtiva? Se o imposto em questão fosse eminentemente de valor agregado (método da adição ou subtração), comportaria, sim. Então, o que se deve perquirir primeiro é se o imposto possui a natureza de valor agregado, pois não se pode olvidar, que se esse pressuposto for verdadeiro decorreriam daí conclusões relevantes, como por exemplo, a necessidade de se analisar toda a cadeia produtiva e as outras repercussões daí advindas, como o tratamento da



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13884.000975/2002-51
Recurso nº : 133.129
Acórdão nº : 203-11.111

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!

Nesse ponto, verifica-se que os doutrinadores de uma forma geral, bem assim alguns Acórdãos do STF, olvidaram da análise desse importante pressuposto ou não o fizeram de forma mais detida para daí extrair as repercussões pertinentes, senão vejamos.

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

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

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

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

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

E daí se a não concessão do suposto "crédito" decorrente de operações isenta, *[assinatura]*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 25/09/06
<i>(assinatura)</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13884.000975/2002-51
Recurso nº : 133.129
Acórdão nº : 203-11.111

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

Não cabe ao órgão julgador analisar a conveniência econômica e extra-fiscal de tributar ou não determinada operação e conceder ou não o "crédito presumido". Se o ente tributante opta por isentar determinada situação, e, ao mesmo tempo, não conceder o "crédito presumido", é claro que o faz para beneficiar não toda a cadeia, mas, tão somente a operação isenta.

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

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

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

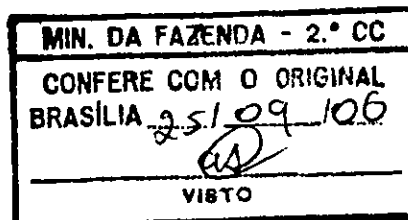
A interpretação econômica do fato gerador serve de auxílio à interpretação, mas não pode ser fundamento para negar validade à interpretação jurídica consagrada aos conceitos tributários. Nesse passo, socorro-me do magistério do festejado jurista Pontes de Miranda, ensinando-nos que *"é muito importante,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

Outrossim, recente decisão do STF (RE 353.657-5-Pr), que teve como relator Min. Marco Aurélio, que apesar de tratar de aquisições tributadas à alíquota zero, o desenvolvimento de seu voto condutor também, a meu ver, coloca uma pá de cal também no caso das aquisições isentas, senão vejamos: O Ministro interpreta o art. 153, § 3º, II, CF e a expressão "montante cobrado nas anteriores", asseverando que a compensação prevista na CF pressupõe cobrança verificada na operação anterior, **valor realmente satisfeito a título de tributo**: "possível é proclamar-se que a não-cumulatividade pressupõe, salvo previsão contrária da própria Constituição, tributo devido e recolhido anteriormente, concretude e não ficção relativamente a valor a ser compensado" (g.n). Diz que "em relação ao IPI nada foi previsto sob o ângulo do crédito, mesmo se cuidando de isenção ou não-incidência (...)" (g.n).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.000975/2002-51
Recurso nº : 133.129
Acórdão nº : 203-11.111



Princípio da Seletividade

Em resumo: ampliar o conceito da não cumulatividade de forma a permitir o creditamento do imposto, mesmo quando a aquisição não for tributada, tributada à alíquota zero ou isenta, implicaria em violar o princípio da seletividade. Como pode ser isto? É só lembrar que vários insumos são utilizados em diversos produtos. Por exemplo, vários produtos da indústria química são utilizados tanto para os remédios (a maioria com alíquota zero, por serem essenciais) quanto para os cosméticos (com alíquotas altas por estarem entre os produtos supérfluos). Portanto, não existe "uma cadeia como um todo", e sim várias cadeias a partir de um certo insumo e a isenção ou alíquota zero visa a beneficiar apenas algumas delas. E pior, se estes insumos forem isentos, não tributáveis ou tributados à alíquota zero e for admitido o crédito ficto baseado na mesma alíquota do produto que sai da empresa, o benefício será maior quanto mais supérfluo for o produto (quanto maior for a alíquota).

Outro exemplo de distorção que o crédito ficto poderá causar, é aquele da indústria do cigarro, referido no voto do Ministro Marco Aurélio no Re nº 353.657-5, a partir do Voto do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, relator do processo nº 10.940.001046/00-35, da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, *in verbis*:

A aquisição do fumo não se submete ao imposto e representa, no valor final, cerca de 15%. A alíquota superlativa, a alíquota mais elevada

- da ordem 330% -, incide sobre 12,5% do preço a varejo do produto final. Para exemplificar: valor a varejo - R\$2.000,00; base de incidência reduzida - 12,5% de R\$ 2.000,00, o que equivale a R\$ 250,00; tributo devido - R\$ 250,00 vezes 330%, desaguando em R\$ 825,00. Pois bem, em relação ao insumo, retratando no valor final cerca de 15%, ter-se-á creditamento de quantia resultante da seguinte operação: R\$ 300,00 vezes 330%, ou seja, de R\$ 990,00. Em síntese, o creditamento do que não cobrado, não recolhido, será maior que o tributo devido, resultando, a ficção jurídica, na ausência de tributo a ser recolhido e, mais do que isso, na existência de autêntico ganho pela indústria fumígena. Dar-se-á a transformação de pesada carga tributária - alíquota de 330% - em vantagem, em plus, invertendo-se as colocações subjetivas na relação tributária e solapando-se a

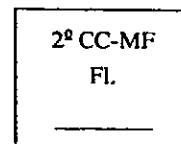
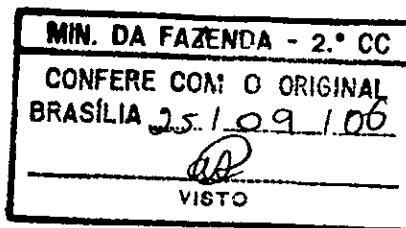
seletividade prevista na Constituição Federal.

E deve-se lembrar que a seletividade é uma das formas de dar efetividade a um princípio muito maior: O princípio da capacidade econômica ou contributiva, fundamental para se alcançar a justiça tributária. No caso do IPI, que é um imposto indireto, o legislador tributário pode valer-se de outras ciências, a exemplo da economia e estatística, para obter o perfil de consumo das classes mais desfavorecidas da sociedade e estabelecer alíquotas mais baixas para os produtos essenciais (que representam uma percentagem alta do consumo das classes mais pobres), alíquotas altas para os produtos supérfluos e muito altas para os produtos de consumo indesejado (por exemplo, fumo e bebidas, que tanto custam ao sistema da saúde pública). Convém lembrar que a seletividade é obrigatória para o IPI.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.000975/2002-51
Recurso nº : 133.129
Acórdão nº : 203-11.111



Comparação com ICMS

Muitos doutrinadores tentam demonstrar que o IPI e ICMS tem diferenças claras que impediriam a aplicação do art. 155, § 2º, II (ICMS) para o IPI.

No entanto, as diferenças que ele relaciona, mostram que, na verdade, existe uma razão maior para que, no IPI, como regra, quando da não incidência (sentido amplo) do IPI na entrada ou saída, não seja presumido o crédito ou anulado o crédito, respectivamente, a não ser disposição em contrário da lei (a lei é que teria de prever as exceções à regra, como estabelece o dispositivo citado do ICMS).

1) No ICMS, várias cadeias de comercialização têm, da primeira à última operação, o mesmo produto, o que poderia justificar uma análise da cadeia como um todo. No IPI, quase na totalidade dos elos da cadeia, o produto na saída é diferente daquele que entrou (possivelmente, com alíquotas diferentes).

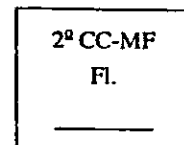
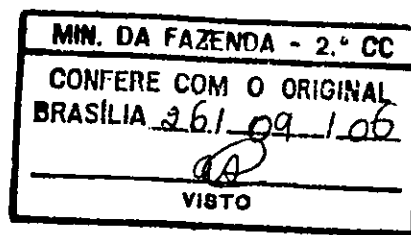
2) O segundo ponto é que o IPI é um imposto federal e o ICMS, estadual. No caso do IPI, compete apenas à União estabelecer suas alíquotas de forma a atender seus objetivos extrafiscais (e.g., fomento de um certo setor da indústria ou a seletividade, que é obrigatória). No caso do ICMS, temos 26 Estados e o DF, estabelecendo suas políticas e, freqüentemente, usando de manobras que alimentam a chamada "guerra fiscal". Engana-se, portanto, Paulo de Barros quando deduz que o art. 155, § 2º, II foi introduzido na CF88 para "beneficiar" os Estados. O principal objetivo de explicitar aquele dispositivo (que está implícito no método adotado pelo constituinte para a não cumulatividade), foi evitar a guerra fiscal. Prova disto é que reservou à lei complementar (hoje, a LC 87/96, com suas alterações) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais seriam concedidos e revogados (art. 155, § 2º, XII, "g"). Atualmente, a forma escolhida pela lei é a deliberação prévia, no âmbito do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), após o que (autorização do CONFAZ) cada Estado ou DF poderá instituir, por lei específica aqueles benefícios (Art. 150, § 6º, CF – observe-se a parte final do dispositivo: "*Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.*" Para reforçar este entendimento, concessões de crédito presumido de ICMS e outros benefícios previstos em lei estadual/distrital e até mesmo em constituições estaduais, sem celebração de prévio convênio entre os Estados, foram considerados inconstitucionais (ADIMC 2.352, ADIn 1.587, ADIn 84, ADIn 773) "

3) A seletividade é obrigatória para o IPI e facultativa para o ICMS. E, conforme exposto acima, o crédito ficto é um atentado à seletividade. Novamente, temos uma razão mais forte para não admiti-lo no âmbito do IPI do que no ICMS.

Em face de tudo que foi exposto, é claro que a interrogação que se possa colocar a respeito de qual critério se utilizar para definir o montante do crédito presumido é



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13884.000975/2002-51
Recurso nº : 133.129
Acórdão nº : 203-11.111

sobremaneira difícil de responder! Nesse passo, nos parece incongruente que o Poder Judiciário atue como legislador ordinário, fixando alíquotas onde estas não existem e concedendo créditos presumidos, sem que exista lei autorizadora.

Da falta de previsão legal para os créditos de IPI decorrentes de aquisição de insumos tributados à alíquota zero, isentos, ou não tributados.

As espécies de créditos do imposto previstas estão exhaustivamente 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.

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 à Taxa Selic a partir de 1º de janeiro de 1996. Em se tratando de ressarcimento, não existe previsão legal específica para essa incidência.

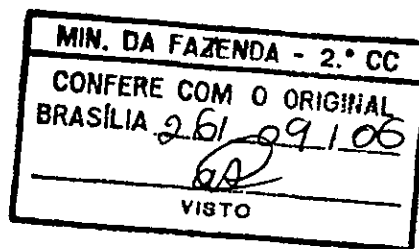
Em relação à correção monetária dos valores pleiteados a título de ressarcimento do IPI, é pacífico o entendimento neste Colegiado de que essa atualização visa apenas restabelecer o valor real do incentivo fiscal, para evitar o enriquecimento sem causa que sua efetivação em valor nominal adviria à Fazenda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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.000975/2002-51
Recurso nº : 133.129
Acórdão nº : 203-11.111



adotada no caso causaria a concessão de um “plus”, que só é possível por expressa 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.

Em resumo, o presente caso caracteriza-se pela absurda situação configurada pelo fato de a recorrente pretender se creditar do IPI que não foi recolhido na compra dos seus insumos e nem na saída dos produtos por ela fabricados (imunes), pois estaria amparada pelo princípio constitucional da não-cumulatividade, bem assim do art. 11 da Lei nº 9.779/99, mesmo para fatos geradores anteriores à vigência dessa Lei.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 26 de julho de 2006


ANTONIO BEZERRA NETO