



Processo nº: 13884.004490/99-06
Recurso nº: 118.498
Acórdão nº: 202-13.941

Recorrente: COOPERATIVA DE LATICÍNIOS DE SÃO JOSÉ DOS CAMPOS
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

IPI – CRÉDITOS BÁSICOS – RESSARCIMENTO – O direito ao aproveitamento dos créditos de IPI, bem como do saldo credor, decorrentes da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na industrialização de produtos tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos pelo estabelecimento contribuinte a partir de 1º de janeiro de 1999. Os créditos referente a tais produtos, acumulados até 31 de dezembro de 1998, devem ser estornados.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **COOPERATIVA DE LATICÍNIOS DE SÃO JOSÉ DOS CAMPOS.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Raimar da Silva Aguiar, Eduardo da Rocha Schmidt e Gustavo Kelly Alencar, que apresentou declaração de voto.

Sala das Sessões, em 09 de julho de 2002


Henrique Pinheiro Torres
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Adolfo Montelo, Ana Neyle Olímpio Holanda e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/cf/ja



Processo nº: 13884.004490/99-06
Recurso nº: 118.498
Acórdão nº: 202-13.941

Recorrente: **COOPERATIVA DE LATICÍNIOS DE SÃO JOSÉ DOS CAMPOS**

RELATÓRIO

A empresa acima identificada, nos autos qualificada, apresentou à Delegacia da Receita Federal em São José dos Campos/SP pedido de ressarcimento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, relativo ao período de apuração de 04/1994 a 12/1998 (fls. 01/03), referente a créditos originados da aquisição de material de embalagem empregado na industrialização de produtos tributados à alíquota zero.

Baseando-se na Informação Fiscal de fls. 19/20, o Despacho Decisório nº 13884.115/00 indeferiu o pleito da contribuinte (fls. 44/45).

Impugnando o feito tempestivamente (fls. 48/53), a interessada alega, resumidamente, que:

- a) a empresa pagou indevidamente o IPI, no período de 29/04/1994 a 30/12/1998, quando da aquisição de material de embalagem utilizado para empacotamento do produto leite e derivados;
- b) o pagamento indevido ocorreu porque o material de embalagem adquirido foi erroneamente classificado sob o código 7607.20.00, à alíquota de 5%, quando o correto seria a classificação 4819.1000 com tributação à alíquota zero;
- c) mesmo que tal cobrança fosse devida, a contribuinte teria o direito de se creditar do imposto, visto que seus produtos finais são tributados à alíquota zero;
- d) com o advento da Lei nº 9.779/99, deparou-se com o equívoco e a possibilidade de ressarcimento dos pagamentos indevidos, “além daqueles que lhe são de direito ao creditamento”;
- e) o IPI é um tributo não-cumulativo, de tal modo que o imposto devido em cada operação de industrialização é compensado com o montante cobrado nas operações anteriores, de acordo com os artigos: 153, § 3º, inciso II, da CF, 146 do RIPI/98 e 49 da Lei nº 5.172/96. Dessa forma, desde a promulgação da CF de 1988, o direito ao crédito é inquestionável;
- f) o despacho recorrido teve como fundamento a IN SRF nº 33, segundo a qual os créditos decorrentes de insumos empregados na industrialização de



Processo nº: 13884.004490/99-06
Recurso nº: 118.498
Acórdão nº: 202-13.941

produtos tributados à alíquota zero somente podem ser aproveitados pela contribuinte em relação às aquisições realizadas a partir de 01/01/1999;

- g) a esse respeito, argumenta que, segundo o princípio da hierarquia das leis, os atos normativos emitidos pela Secretaria da Receita Federal não podem limitar o direito da contribuinte, eis que a Constituição Federal submete ao seu império todos os órgãos do Estado, cujas atividades lhe devem obediência. Deste modo, a IN SRF nº 33/99 está a vulnerar o mandamento constitucional estatuído pelo art. 153, § 3º, inciso II, da Carta Magna; e
- h) ademais, a limitação ao direito de crédito faz com que seu produto final resulte mais oneroso para o consumidor, o que desencadeia uma série de fatores negativos, tanto para a contribuinte quanto para o Fisco.

A decisão de primeira instância manteve o indeferimento do pleito nos termos da Ementa de fl. 78, a seguir transcrita:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Periodo de apuração: 01/04/1994 a 31/12/1998

Ementa: RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS BÁSICOS. O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779/99, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagens aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial, ou equiparado, a partir de primeiro de janeiro de 1999, e que tenham sido utilizados na industrialização mencionada.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Periodo de apuração: 01/04/1994 a 31/12/1998

Ementa: ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. A apreciação de inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

SOLICITAÇÃO INDEFERIDA”.

Em tempo hábil, a interessada interpôs Recurso Voluntário a este Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 88/93), reiterando os argumentos da peça impugnatória e acrescentando que:



Processo nº: 13884.004490/99-06
Recurso nº: 118.498
Acórdão nº: 202-13.941

- a) a Constituição Federal concedeu o direito ao aproveitamento do crédito de IPI e de ICMS referente a todas as operações anteriores. Nesse sentido, cita doutrina; e
- b) criou-se uma restrição, que alcança somente o ICMS, de não permitir o aproveitamento do crédito caso a operação subsequente seja isenta ou não-tributada. Ou seja, não se aplica ao IPI, prevalecendo para este o princípio da não-cumulatividade de forma plena.

Para corroborar sua defesa, a reclamante cita a Decisão nº 14, de 31.05.99, proferida pela Superintendência Regional da Receita Federal da 3ª Região Fiscal.

É o relatório.



Processo nº: 13884.004490/99-06
Recurso nº: 118.498
Acórdão nº: 202-13.941

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Versa a presente lide sobre pedido de ressarcimento do saldo credor do IPI, referente ao imposto pago nas aquisições de insumos destinados a emprego na fabricação de produtos não tributados à alíquota zero, em períodos anteriores a janeiro de 1999.

A solução da presente lide cinge-se, basicamente, em determinar se os produtos tributados à alíquota zero ensejam aos seus fabricantes o direito à manutenção e utilização dos créditos pertinentes aos insumos recebidos no estabelecimento industrial até 31 de dezembro de 1998.

A não-cumulatividade do IPI nada mais é do que o direito que os contribuintes têm de abater do imposto devido nas saídas dos produtos do estabelecimento industrial o valor do IPI que incidira na operação anterior, isto é, o direito de compensar o imposto pago na aquisição dos insumos com o devido referente aos fatos geradores decorrentes das saídas de produtos tributados de seu estabelecimento.

A Constituição Federal de 1988, reproduzindo o texto da Carta Magna anterior, assegurou aos contribuintes do IPI o direito a creditarem-se do imposto cobrado nas operações antecedentes para abater nas seguintes. Tal princípio está insculpido no art. 153, § 3º, inciso II, *verbis*:

"Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:

I - omissis

IV - produtos industrializados

§ 3º O imposto previsto no inc. IV:

I - Omissis

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

Para atender à Constituição Federal, o CTN dá, no artigo 49, parágrafo único, as diretrizes desse princípio e remete à lei a forma dessa implementação:

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



Processo nº: 13884.004490/99-06
Recurso nº: 118.498
Acórdão nº: 202-13.941

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

O legislador ordinário, consoante essas diretrizes, criou o sistema de créditos que, em regra geral, confere ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto **cobrado** nas operações anteriores (o IPI destacado nas Notas Fiscais de aquisição dos produtos entrados em seu estabelecimento) para **ser compensado com o que for devido** nas operações de saída dos **produtos tributados** do estabelecimento contribuinte, em um mesmo período de apuração, sendo que, se em determinado período os créditos excederem os débitos, o excesso será transferido para o período seguinte.

A lógica da não-cumulatividade do IPI, prevista no art. 49 do CTN e reproduzida no art. 81 do RPI/82, posteriormente no art. 146 do Decreto nº 2.637/1998, é compensar, do **imposto a ser pago na operação de saída** do produto tributado do estabelecimento industrial ou equiparado, o valor do IPI que fora cobrado relativamente aos produtos nele entrados (na operação anterior). Todavia, até o advento da Lei nº 9.779/99, se os produtos fabricados saíssem não tributados (Produto NT), tributados à alíquota zero, ou gozando de isenção do imposto, como não haveria débito nas saídas, conseqüentemente, não se poderia utilizar os créditos básicos referentes aos insumos, uma vez não existir imposto a ser compensado. O princípio da não-cumulatividade só se justifica nos casos em que haja débitos para serem compensados com os créditos.

Essa é a regra trazida pelo artigo 25 da Lei nº 4.502/64, reproduzida pelo art. 82, inciso I, do RPI/82, e, posteriormente, pelo art. 147, inciso I, do RPI/1998, c/c o art. 174, inciso I, alínea "a", do Decreto nº 2.637/1998, a seguir transcrito:

"Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são 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".
(grifo não constante do original)

Veja-se que o texto legal é taxativo em negar o direito ao crédito do imposto relativo aos insumos utilizados em produtos não tributados ou que venham a sair do estabelecimento industrial tributados à alíquota zero ou ainda gozando de isenção fiscal. O texto constitucional garante a compensação do **imposto devido em cada operação**. Ora, como nas operações com produtos não tributados (NT) ou sujeitos à alíquota neutra (zero) não há tributo devido, obviamente não existe imposto a ser compensado e, portanto, não há falar-se em créditos, tampouco em não-cumulatividade.



Processo nº: 13884.004490/99-06
Recurso nº: 118.498
Acórdão nº: 202-13.941

É de se ressaltar que o direito ao crédito do tributo, em atenção ao princípio da não-cumulatividade, relativo aos insumos adquiridos, está ligado, salvo norma expressa ao contrário, ao trato sucessivo das operações de entrada e saída que, realizadas com os insumos tributados e o produto com eles industrializado, compõem o ciclo tributário. Disso decorre ser impossível o creditamento do imposto, por parte dos estabelecimentos industriais, em relação às operações de saída de produtos NT ou tributados à alíquota zero, no período anterior a primeiro de janeiro de 1999, quando passaram a vigor as modificações introduzidas pelo artigo 11 da Lei nº 9.779/1999 na sistemática de créditos.

Desta forma, a impossibilidade de utilização de créditos relativos a produtos NT ou tributados à alíquota zero não constitui, absolutamente, afronta ou restrição ao princípio da não-cumulatividade do IPI ou a qualquer outro dispositivo constitucional.

Por outro lado, não se deve confundir isenção com tarifas neutra (tributação à alíquota zero). A primeira, por constituir-se em exclusão do crédito tributário, tem como pressuposto a existência de uma alíquota positiva que incide sobre determinado produto, a cujo valor resultante o legislador diretamente renuncia ou autoriza o administrador a fazê-lo, enquanto a segunda nada mais é do que uma simples fórmula inibitória de se quantificar aritmeticamente a incidência tributária, de modo que, mesmo ocorrendo o fato gerador, não se instala a obrigação tributária, por absoluta falta de objeto: o *quantum debeatur*.

Essa neutralidade de alíquota, longe de ser estímulo fiscal, nada mais é do que a forma encontrada pelo legislador ordinário de se implementar um outro princípio constitucional do IPI, o da seletividade em função da essencialidade dos produtos (CF, art. 153, § 3º, inc. I). Para confirmar que a tarifação neutra, no caso presente, não se constitui em estímulo fiscal, basta analisar a Tabela de Incidência do IPI – TIPI/1998 para verificar que a alíquota zero é comum aos demais produtos do gênero alimentício, com duas ou três ressalvas.

Ora, não gozando o produto fabricado pela atuada de qualquer benefício fiscal, é inaplicável ao caso em lide o disposto na IN SRF nº 125/1989 e nos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430/96, que foram regulamentados pela IN SRF nº 21/1997, alterada pela IN SRF nº 73/1997, vez que tais dispositivos legais referem-se à compensação de créditos decorrentes de estímulos fiscais de IPI, o que, como já mencionado, não é a hipótese aqui em análise.

Outrossim, a jurisprudência torrencial do Supremo Tribunal Federal e, também, das instâncias inferiores não reconhece aos estabelecimentos de produtos tributados à alíquota zero o direito ao crédito do IPI relativo aos insumos entrados no estabelecimento industrial até 31/12/1998. Por bem exemplificar o posicionamento da Excelsa Corte acerca do tema em debate, reproduz-se aqui o voto do Ministro Octávio Gallotti, proferido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 109.047, com o seguinte teor:

"O Sr. Ministro Octavio Gallotti (Relator): Ao introduzir o princípio da não-cumulatividade no sistema tributário nacional, a emenda Constitucional nº 18/65 teve em vista extinguir o mecanismo de tributação cumulativa ou em cascata que, por incidências repetidas sobre bases de cálculo cada vez mais



Processo nº: 13884.004490/99-06
Recurso nº: 118.498
Acórdão nº: 202-13.941

altas, onerava em demasia o consumidor na sua qualidade de contribuinte indireto do imposto.

Nesse sentido, o artigo 21, § 3º, da Carta em vigor, fixou as diretrizes maiores do chamado processo de abatimento, pelo qual o contribuinte, para evitar a superposição dos encargos tributários, tem o direito de abater o imposto já pago com base nos componentes do produto final.

A lição de Aliomar Baleeiro, ao interpretar o artigo 49 do CTN, define, nas suas linhas mestras, a sistemática adotada pelo constituinte:

'O art. 49, em termos econômicos, manda que na base de cálculo do IPI se deduza do valor do output, isto é, do produto acabado a ser tributado, o quantum do mesmo imposto suportado pelas matérias-primas, que, como input, o industrial empregou para fabricá-lo.

A tanto equivale calcular o imposto sobre o total, mas deduzir igual imposto pago pelas operações anteriores sobre o mesmo volume de mercadorias. Assim, o IPI incide apenas sobre a diferença a maior ou (valor acrescido) pelo contribuinte. Este o objetivo do constituinte a aclarar os aplicadores e julgadores.' (Direito Tributário Brasileiro, 10ª edição, pág. 208).

Ora, nos autos em exame, consiste a controvérsia em saber se a Recorrente tem, ou não, direito ao crédito do IPI, referente às embalagens de produtos beneficiados pelo regime de alíquota zero. Na esteira dos pronunciamentos desta Corte, que deram causa à edição da Súmula 576, restou consagrado o entendimento segundo o qual os institutos da isenção e da alíquota zero não se confundem, possuindo características que os diferenciam, a despeito da similitude de efeitos práticos que, em princípio, os assemelha. Tal orientação foi resumida pelo eminente Ministro Relator Bilac Pinto, ao apreciar o R.E 76.284 (in RTJ 70/760), nestes termos:

'As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal distinguiram a isenção fiscal da tarifa livre ou 0 (zero), por entender que a figura da isenção tem como pressuposto a existência de uma alíquota positiva e não a tarifa neutra, que corresponda à omissão da alíquota do tributo.

Se a isenção equivale à exclusão do crédito fiscal (CTN, art. 97, VI), o seu pressuposto inafastável é o de que exista uma alíquota positiva, que incida sobre a importação da mercadoria.

A tarifa (livre ou zero), não podendo dar lugar ao crédito fiscal federal, exclui a possibilidade da incidência da lei de isenção.'



Processo nº: 13884.004490/99-06
Recurso nº: 118.498
Acórdão nº: 202-13.941

É de ver que a circunstância de ser a alíquota igual a zero não significa a ausência do fato gerador, enquanto acontecimento fático capaz de constituir a relação jurídico-tributária, mas sim a falta do elemento de determinação quantitativa do próprio dever tributário. A resultante aritmética da atuação fiscal, ante a irrelevância do fator valorativo que lhe possibilita expressão econômica, importará, portanto, na exoneração integral do contribuinte, uma vez que, nas palavras do Ministro Bilac Pinto, tal regime 'não podia dar lugar ao crédito fiscal federal' (pág. 760 in RTJ citada).

A doutrina de Paulo de Barros Carvalho não se faz discrepante dessas conclusões, quando afirma, o professor paulista, ser a alíquota zero 'uma fórmula inibitória da operatividade funcional da regra-matriz, de tal forma que mesmo acontecendo o fato jurídico-tributário, no nível da concretude real, seus peculiares efeitos não se irradiam, justamente porque a relação obrigacional não se poderá instalar à mingua de objeto'. (Curso de Direito Tributário, pág. 307).

Ora, se não há lugar para recolhimento do gravame tributário na saída do produto do estabelecimento industrial, não haverá, sem dúvida, possibilidade de o contribuinte trazer a cotejo os seus eventuais créditos, relativos à aquisição das embalagens, para aferir a diferença a maior prevista pelo Código Tributário Nacional no seu artigo 49.

Em outras palavras: 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.

Por outro lado, o fato de o creditamento ser assegurado com relação a produtos originariamente isentos não colide com o raciocínio que nega o mesmo benefício nas hipóteses de alíquota zero. Como bem lembrou o eminente Ministro Paulo Távara, do Tribunal Federal de Recursos, em voto mencionado no acórdão recorrido, na isenção 'emerge da incidência um valor positivo a cuja percepção o legislador, diretamente, renuncia ou autoriza o administrador a fazê-lo. Na tarifa zero frustra-se a quantificação aritmética da incidência e nada vem à tona para ser excluído.' (fls. 57).

Por tais razões, entendo que a exegese acolhida pelo Tribunal a quo não afrontou o artigo 21, § 3º, da Constituição e tampouco negou a vigência do dispositivo do Código Tributário, que reproduz a cláusula constitucional.



Processo nº: 13884.004490/99-06
Recurso nº: 118.498
Acórdão nº: 202-13.941

Melhor sorte não assiste ao Recorrente, no que tange à admissibilidade do recurso pela alínea d. No julgamento do Recurso Extraordinário n.º 90.186, trazido a confronto, a matéria em exame versou sobre os efeitos da garantia da não-cumulatividade, em hipótese na qual o legislador (art. 27, § 3º, da Lei n.º 4.502/64) autoriza o creditamento do IPI, no percentual de 50% sobre o valor da matéria-prima, adquirida de vendedor não contribuinte. O benefício fiscal, ali concedido, não se assemelha ao tema decidido pelo acórdão, ora recorrido, porque, o creditamento, em caso de redução, reveste a viabilidade que não se revela possível, quando a alíquota é igual a zero.

Por último, cabe ainda mencionar que esta Turma, ao julgar o Recurso Extraordinário n.º 99.825, Relator o eminente Ministro Néri da Silveira, em 22-3-85 (DJ 27-3-85), não conheceu do apelo do contribuinte que pleiteava o crédito do IPI de produto beneficiado pela alíquota zero. Na oportunidade, foi mantido o acórdão do Tribunal Federal de Recursos (AMS 90.385), citado pelo despacho de admissão de fls. 96/97, onde se recusara o crédito de IPI, sob o argumento, aqui renovado, de que não existe diferença alguma, a ser compensada na saída do produto.

Diante do exposto, não conheço do Recurso Extraordinário."

De outro lado, deve ainda ser lembrado o princípio da irretroatividade da lei tributária que, coadjuvado pelo artigo 105 do Código Tributário Nacional, veda a aplicação da norma legal a fatos geradores pretéritos. Daí, é forçoso reconhecer-se que somente a partir de 1º/01/1999, com a entrada em vigor da Lei nº 9.779, de 1999, foi admitida a possibilidade de aproveitamento do saldo credor do IPI, decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem aplicados na industrialização de produtos, isentos ou tributados à alíquota zero.

Na esteira desse entendimento, a Secretaria da Receita Federal baixou a Instrução Normativa nº 33, de 04 de março de 1999, cujo artigo 4º, a seguir reproduzido, esclarece que o direito ao aproveitamento do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagens utilizados na fabricação de produtos imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos a partir de 1º de janeiro de 1999.

"Art. 4º O direito ao aproveitamento nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, ao saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999. " (Destaquei)



Processo nº: 13884.004490/99-06
Recurso nº: 118.498
Acórdão nº: 202-13.941

Assim sendo, retroagir a Lei nº 9.779/1999 para alcançar os créditos de IPI referentes a períodos de apuração anteriores a 1999 representaria uma séria afronta ao ordenamento jurídico pátrio.

Esclareça-se que a apreciação de matéria versando sobre constitucionalidade de leis ou ilegalidade de decretos, por órgão administrativo, é totalmente estéril e descabida, já que tal competência é privativa do Poder Judiciário. À instância administrativa compete, apenas, o controle da legalidade dos atos praticados por seus agentes, isto é, apreciar se tais atos observaram e deram cumprimento às determinações legais vigentes.

No que pertine ao excerto da Decisão nº 14, de 31/05/1999, exarada pela Superintendência Regional da Receita Federal da 3ª Região Fiscal, trazido à colação pela reclamante, não vislumbro em que possa ajudar a tese de defesa, já que o posicionamento dessa repartição fiscal não colide com o esposado na decisão recorrida, ao contrário, vem ao seu encontro, vez que predita decisão, ao dispor expressamente que "*o saldo credor do IPI, apurado nos termos da legislação em vigor, decorrente do imposto pago na aquisição de insumos adquiridos para emprego na industrialização de produtos de modo geral, ainda que imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, pode ser objeto de ressarcimento ou utilizado na compensação de tributos e contribuições administrados pela SRF*", está, simplesmente, reverberando o entendimento dado por lei, qual seja, o de que só se pode utilizar do saldo credor do IPI legalmente apurado. Assim, o pronunciamento daquela repartição não diverge da decisão recorrida, porquanto ambas concordam com a utilização de saldo credor *apurado nos termos da lei*.

Frente ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 09 de julho de 2002


HENRIQUE PINHEIRO TORRES



Processo nº: 13884.004490/99-06
Recurso nº: 118.498
Acórdão nº: 202-13.941

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO GUSTAVO KELLY ALENCAR

Trata a questão aqui em tela da sistemática da não-cumulatividade do IPI e eventuais restrições que a mesma possa vir a ter, por força de dispositivos legais de natureza Constitucional e infraconstitucional.

Pois bem. A fim de efetuarmos uma melhor análise do referido princípio, dividimos a questão sob dois aspectos: formal e material.

Vejamos:

DA NÃO-CUMULATIVIDADE SOB O ASPECTO FORMAL

A questão da não-cumulatividade está prevista na Constituição de 1988 que, reproduzindo normas das Cartas Políticas anteriores (emenda nº 1, de 1969, arts. 21, §3º e 23, inciso II; Constituição de 1967, arts. 22, § 4º e 24, § 5º; e Emenda nº 18, de 1965, art. 11, parágrafo único, e art. 12, §2º), preceitua que tanto o IPI quanto o ICMS são impostos não cumulativos, onde se compensará o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores.

Seus fundamentos são simples, abalizados inteiramente pelos ditames constitucionais: a não-cumulatividade constitucional veio garantir ao contribuinte do IPI e do ICMS o direito ao crédito correspondente ao montante do valor do imposto incidente nas operações anteriores (crédito financeiro), e o direito de compensar (compensação legal, independente da vontade da outra parte) esse crédito com o crédito da Fazenda relativo ao imposto incidente na nova operação (crédito tributário).

Depreende-se do referido instituto então dois direitos: o direito de crédito e o direito de compensar. Tratam de direitos autônomos, independentes, impassíveis de modificação por norma hierárquica inferior, e, neste sentido, assim dispõe unanimemente a hodierna doutrina:

“Demonstra a doutrina atual que não se pode mais argumentar com a idéia de que o princípio da não cumulatividade, formulado na Constituição, depende de regulamentação livremente posta em lei complementar, porque o legislador não é livre para dispor, mas somente poderá atuar a partir das bitolas constitucionais”¹

Afinal, como ensina o Exmo. Desembargador Federal Alberto Nogueira, em obra também recente:

“(…) a tributação, considerada em todos os seus aspectos (competência, instituição e cobrança), deve se ajustar ao modelo”

¹ Navarro Coelho, Sacha Calmon e Machado Derzi, Misabel A., in *Direito Tributário Aplicado – Del Rey*, 1997, p.



Processo nº: 13884.004490/99-06
Recurso nº: 118.498
Acórdão nº: 202-13.941

constitucional vigente, em cujo seio serão interpretados e aplicados os princípios nele consagrados à luz do Estado Democrático de Direito”²

Logo, inequivocamente, a não-cumulatividade é uma regra auto executável, ou “self-enforcing”, significando que ela se esgota em si mesma, não necessitando de normas ou regulamentos complementares.

A única conclusão que se pode chegar, e neste ponto reitera-se e não se cansará de se reiterar, que a não-cumulatividade é matéria constitucional, e não carece e sequer permite restrições ou limitações de natureza infraconstitucional. A exemplo do que ocorreu com o ICMS, para que se limite a mesma quanto ao IPI, faz-se necessário emendar-se o texto constitucional, o que não ocorreu até a presente data.

Qualquer outra forma, hierarquicamente inferior, que se utilize para tal, não produzirá efeitos no ordenamento jurídico. Sobre isto, em matéria que esgota por si só o tema, assim disse Cid Heráclito de Queiroz, citado por Heron Arzua:

“Consequentemente, quedarão, inapelavelmente, revogadas ou derogadas as disposições legais ou regulamentares que se choquem com as prescrições constitucionais supervenientes, as quais enunciam e fixam, com toda a clareza, o conteúdo da ‘não-cumulatividade’. E estarão eivadas de inconstitucionalidade plena as disposições legais posteriores à Constituição, que pretendam violar a letra e o espírito das aludidas normas constitucionais, limitando, restringindo, modificando ou tornando inócua a ‘não-cumulatividade’, como expressamente definida.”³

Neste prisma, verifica-se que o escopo do legislador constitucional, ao estender integralmente o princípio da não-cumulatividade ao IPI, é o de assegurar o direito de compensar, abrangendo o direito do crédito do contribuinte contra a Fazenda Pública e, por consequência, envolvendo, ainda, a garantia à eficácia plena das regras constitucionais e legais relativas à não incidência ou imunidade, à isenção e à tributação, à alíquota-zero, regras de desoneração e não agregação do imposto a determinados produtos ou mercadorias, ditadas por superiores razões extra-fiscais de interesse público e social.

Transcreve-se o texto da Constituição da República que cuida da sistemática relativa ao ICMS, onde resta expressamente clara a restrição aplicada ao referido tributo:

*“§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;
II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação.”*

² Nogueira, Alberto, *in Os limites da Legalidade Tributária no Estado Democrático de Direito – Renovar*, 1996, p. 91

³ Heraclito de Queiroz, Cid, *in Revista Dialética de Direito Tributário nº 40*, p. 13 - *Dialética*



Processo nº: 13884.004490/99-06
Recurso nº: 118.498
Acórdão nº: 202-13.941

- 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;"

E, especificamente quanto ao IPI, assim prevê a Constituição:

“§ 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;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.”

Ao ter o legislador Constitucional restringido a amplitude da sistemática aqui em discussão para o ICMS, não o fez para o IPI, vez que o texto político **não reproduz as normas vedantes quando cuida deste último**. Assim, inexistente possibilidade de o legislador infraconstitucional instituí-las, sob pena de ir de encontro ao texto político, que lhe é limitador, formal e material.

Isto reforçado pela própria natureza parafiscal do tributo, que o faz apresentar peculiaridades que o ICMS não possui. Sobre o tema, assim prevê o Ilustre Professor Eduardo Domingos Botallo:

“(…)que, por razões de política fiscal, que não tem nenhum compromisso com o próprio mecanismo olhado sob o seu prisma científico, a Constituição, ao estabelecer a não-cumulatividade para o ICMS o fez de uma forma muito mais restrita, muito mais contida do que aquela que atribuiu ao IPI, que essa não cumulatividade encontra barreiras em operações sujeitas à isenção ou não-incidência. Já estas mesmas restrições não acontecem em relação ao IPI, portanto o princípio da não-cumulatividade, quando vinculado ao IPI, é amplo, pleno, não encontra limitações pela eventual circunstância da a operação estar sujeita ao regime de isenção ou não-incidência, uma vez que estes regimes dizem respeito exclusivamente à postura do Estado perante a tributação, sem o efeito de poder comprometer o direito constitucional a não-cumulatividade que é assegurada.”⁴

Fôssemos adaptar a conhecida “pirâmide de Kelsen” ao ordenamento jurídico Brasileiro teríamos como pedra de toque e arcabouço inafastável a Constituição da República, efetiva limitação à atuação do legislador, inclusive quanto ao poder de tributar. Assim, não cabe a este ir além do que a Constituição permite, sob pena de trazer o caos jurídico, imoral e ofensor aos ditames supremos. Sobre tal fato, com absoluta propriedade, afirma Carlos Maximiliano, o melhor de nossos hermeneutas, que:

⁴ in Revista de Direito Tributário nº 58, pp 150/151



Processo nº: 13884.004490/99-06
Recurso nº: 118.498
Acórdão nº: 202-13.941

“o Direito objetivo não é um conglomerado caótico de preceitos; constitui vasta unidade, organismo regular, sistema, conjunto harmônico de normas coordenadas, em interdependência metódica, embora fixada cada uma no seu lugar próprio”. “Cada preceito, portanto, é membro de um grande todo; por isso do exame em conjunto resulta bastante luz para o caso em apreço”⁵

Por tal, ainda que nossa Carta Magna tenha natureza semi-flexível, permitindo ao legislador infraconstitucional efetuar a complementação de seus preceitos, tal prerrogativa não lhe concede salvo-conduto para legislar sobre o que bem entender, de forma desordenada e absolutamente discricionária. Há que se observar as efetivas limitações para tal.

Logo, é consequência interpretativa óbvia que, estando o ICMS e o IPI sujeitos ao mesmo princípio, e tendo o legislador restringido um e não o outro, ofende a hierarquia para a elaboração de normas impor restrições por outro meio que não o de uma modificação constitucional.

Não resta então dúvida que, mesmo tendo nosso ordenamento jurídico albergado o princípio da não-cumulatividade, excepcionou, somente para o ICMS, duas hipóteses: não ocorrerá aproveitamento de créditos quando a operação final for isenta e também não ocorrerá quando não houver incidência do tributo na operação final. Não excepciona, portanto, nenhuma situação, o que é até compreensível, vez que, enquanto o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços visa tributar o bem propriamente dito, o Imposto sobre Produtos Industrializados visa, ao contrário, tributar a operação de industrialização.

A bem da verdade, a Constituição de 1988 reeditou os ditames da famosa Emenda Constitucional nº 23/83, conhecida por Emenda Passos Porto, que não mais permitiu o aproveitamento dos créditos de ICMS incidentes sobre insumos nestas duas hipóteses. E sobre isto, inclusive, já se manifestou o Supremo Tribunal Federal, no RE nº 0212.484-2, que, muito embora trate de hipótese diversa da aqui tratada, qual seja, a possibilidade de creditamento quando da aquisição de MP, PI e ME isentos, é aqui utilizado com o intuito de se ressaltar a manifesta diferença entre o ICMS e o IPI:

“Continuo a leitura da Emenda: ‘...nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado’.

Deu-se a transformação da regra em exceção, como disse: a isenção ou a não-incidência não implicará crédito – e estou modificando a ordem das expressões – não implicará – é a regra ‘crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes, salvo determinação em contrário da legislação’. O crédito, portanto, tão-somente no tocante ao ICM, só poderia decorrer de disposição legal.

⁵ in “*Hermenêutica e Aplicação do Direito*”, Freitas Bastos, 4ª. Ed., p. 376



Processo nº: 13884.004490/99-06
Recurso nº: 118.498
Acórdão nº: 202-13.941

Houve modificação, em si, quanto ao IPI? Não, o IPI continuou com o mesmo tratamento que conduziu esta Corte a assentar uma jurisprudência tranqüilíssima no sentido do direito ao crédito. Não houve mudança. A Emenda Constitucional nº 23 apenas alterou o preceito da Carta então em vigor, que regulava o ICM.

Ora, isenta-se algo de início, devido, e, para não se chegar à inocuidade do benefício, deve haver o crédito, sob pena, também, de transformarmos a isenção em simples diferimento, apenas projetando no tempo o recolhimento do tributo."

Por tal, como já visto, o princípio da não-cumulatividade, segundo o Legislador Constituinte, não pode ser limitado ou restringido quanto ao IPI, à exceção de modificação na própria regra matriz da não-cumulatividade ao mesmo aplicada – o próprio texto constitucional.

Mas não é este o pensamento do legislador ordinário, vez que, ao acrescentar o parágrafo primeiro ao artigo 25 da Lei nº 4.502/64, através do Decreto-Lei nº 1.136/70, foi além da Constituição, vedando a possibilidade de creditamento do IPI relativamente a operações isentas ou sobre as quais não incida o tributo. Em síntese, estendeu a limitação constitucional pertinente ao ICMS ao IPI, numa clara afronta à hierarquia das leis.

Assim dispõe o nefasto dispositivo:

"Artigo 25. § 1º - O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados se destinem à comercialização, industrialização ou acondicionamento e desde que os mesmos produtos ou que resultarem do processo industrial sejam tributados na saída do estabelecimento."

Ora, se a mesma vedação decorre de Emenda Constitucional para um tributo, obviamente deve também decorrer de dispositivo hierarquicamente igual para outro, pois o campo das limitações constitucionais ao poder de tributar, especificamente quanto ao princípio da estrita legalidade, não admite exceções de natureza qualitativa.

Assim, é manifesto que a Lei nº 4.502/64, ao excepcionar as situações descritas neste aspecto, não foi recepcionada pelo ordenamento jurídico pátrio, senão de forma expressa, por incompatibilidade óbvia com os preceitos constitucionais vigentes. A não-recepção pela forma passiva é óbvia.

Tal incompatibilidade é clara, tanto que o próprio Regulamento do IPI de 1979 não contém em seu texto, especificamente no tocante ao creditamento e não-cumulatividade, as expressões "isenção e não incidência", retornando as mesmas ao ordenamento somente com o RIPI/82.

Ora, ou a restrição infraconstitucional é indevida, ou no mínimo é inócua, vez que o próprio Regulamento de 1979 não a acolheu. Outrossim, não bastasse tal fato, ainda assim,



Processo nº: 13884.004490/99-06
Recurso nº: 118.498
Acórdão nº: 202-13.941

ao se restringir a aplicação do referido princípio, está se interpretando o mesmo de forma diversa, divergente e, pode-se dizer, inverídica.

A não recepção é novamente comprovada quando se vê também que, ao decidir sobre a matéria, os Tribunais sequer utilizam-na como argumento pró ou contra o creditamento. Assim, não há que se falar em restrição à incidência do Princípio da não-cumulatividade.

Especificamente sobre o tema, assim discorreu o imortal Mestre Geraldo Ataliba:

“A cláusula constitucional ‘abater’⁶, na verdade, não introduz mera recomendação ou sugestão, que a lei pode ou não acatar. Na verdade, as Constituições não têm esse cunho sugestivo. É diretriz constitucional imperativa; forma inexorável pela qual se chega a um IPI e a um ICM ‘não-cumulativos’, no sentido que a Constituição Brasileira emprestou. É o critério constitucional pelo qual, juridicamente, se constrói a não cumulatividade desses tributos.

Em cada operação é facultada e garantida uma dedução, um abatimento. O chamado ‘princípio da não cumulatividade’ se resolve, em termos jurídicos, num singelo direito de abater, um simples direito de abatimento.

(...)

Estas premissas (e a exposição que fizemos na RD Tributário 29/110) são importantes para deixar bem salientado que – operando sobre direito de origem, sede e fundamento constitucional – o legislador ordinário não pode pretender-se o seu criador e, nessa conformidade, dar-se à liberdade de dispor livremente sobre ele. Daí a razão pela qual (não podendo o legislador resistir ao direito que a Constituição criou) são inconstitucionais as restrições – contidas em lei – ao alcance dos abatimentos do ICM e do IPI, como estruturados pelo texto constitucional.”⁷ (grifos do original)

Outrossim, não obstante a doutrina e a jurisprudência terem tomado posição como a aqui esposada e acompanhada, a administração, bem como o legislador ordinário, ainda assim, insistiram na prevalência da legislação restritiva.

Isso pelo menos até a edição da Lei nº 9.779/99, que veio expressar, ainda que timidamente, o que o legislador constitucional já anteviu e desejou há longa data. Para tal, sirvo-me de trecho de voto do Eminentíssimo Desembargador Federal Andrade Martins, do TRF da 3ª Região:

↳

⁶ A expressão ‘deduzir’ no artigo 153 da CR/88 substituiu a expressão ‘abater’ na Carta política pretérita.

⁷ Ataliba, Geraldo e Giardino, Cléber in “ICM e IPI – Direito de Crédito – produção de Mercadorias isentas ou sujeitas à Alíquota Zero” – Revista de Direito Tributário nº 46



Processo nº: 13884.004490/99-06
Recurso nº: 118.498
Acórdão nº: 202-13.941

"(...) Num parêntese ainda se há de registrar que o legislador, até hoje, não se capacitou do verdadeiro alcance político e jurídico da constitucionalização que se operou no princípio da não cumulatividade do IPI.

*A Lei 9.779/99 não consegue ainda assumir a responsabilidade duma fiel observância ao princípio. Seu art. 11 é ainda muito tímido no reconhecimento do perfil constitucional que a não-cumulatividade do IPI sustenta desde a EC nº 18/46 [sic]. Mas, em bom direito, de qualquer modo se haverá de reconhecer que o dispositivo não se legitima senão como normatividade interpretativa da legislação primordialmente editada sobre o IPI, não podendo pretender, por conseguinte, eficácia outra que aquela meramente retroativa."*⁸

Entretanto, a edição da referida lei, ainda que tenha posto fim às discussões sobre o regime de não-cumulatividade do IPI para hipóteses posteriores à sua edição, não pôs fim à celeuma existente anteriormente a esta, ainda mais quando se observa a Instrução Normativa nº 33/99, que a regulamentou.

"Lei 9.779/99, Artigo 11 – O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente da 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, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal – SRF, do Ministério da Fazenda.

IN SRF nº 33/99

Artigo 4º - O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, do saldo credor de IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999.

Artigo 5º - Os créditos acumulados na escrita fiscal, existentes em 31 de dezembro de 1998, decorrentes de excesso de crédito em relação ao débito e da saída de produtos isentos com direito apenas à manutenção dos créditos, somente poderão ser aproveitados para dedução do IPI devido, vedado seu ressarcimento ou compensação.

§ 1º - Os créditos a que se refere este artigo deverão ficar anotados à margem da escrita fiscal do IPI.



Processo nº: 13884.004490/99-06
Recurso nº: 118.498
Acórdão nº: 202-13.941

§ 2º - o aproveitamento dos créditos do IPI de que trata este artigo somente poderá ser efetuado com débitos decorrente da saída dos produtos acabados, existentes em 31 de dezembro de 1988, e dos fabricados a partir de 1º de janeiro de 1999, com a utilização dos insumos originadores desses créditos, considerando-se que os produtos que primeiro saírem foram industrializados com a utilização dos insumos que primeiro entraram no estabelecimento."

Da análise do dispositivo legal ordinário citado, tem-se a expressa estipulação de dois princípios: o primeiro reitera o princípio constitucional de que o IPI é um tributo não-cumulativo; por conseqüência, o tributo incidente sobre os insumos pode ser aproveitado sempre que nasce a obrigação tributária (incidência, isenção, anistia e remissão) e, com muito mais razão, no caso de alíquota zero, em que nascem obrigação e crédito tributários.

O segundo princípio é o de que tais créditos de IPI podem ser compensados nos termos da Lei nº 9.430/96. Vale dizer, contra débitos de outros tributos que deveriam ser pagos pelo contribuinte.

Quanto ao primeiro princípio citado, não resta outra interpretação senão a de que a compensação dos créditos ali descritos sempre pode ser efetuada com débitos do próprio IPI, por ser inerente à própria Constituição, não estando submetido às duvidosas hipóteses legais pretéritas de cunho restritivo.

Em outras palavras, o artigo 11 apenas explicitou, quanto à aplicação irrestrita do princípio da não-cumulatividade, relativamente a insumos destinados a produtos beneficiados pela desoneração do tributo, que a manutenção e utilização do crédito era permitida desde a Constituição de 1967, com reiteração na Constituição de 1988. A lei acatou a orientação pretoriana, acolhendo e respeitando o decidido pela Suprema Corte.

Nessa ordem de raciocínio, vê-se claramente que nenhuma novidade veio o citado artigo 11 trazer ao ordenamento jurídico pátrio, vez que já existia – conquanto não aceito pela Administração, mas aceito pelo Poder Judiciário – o direito amplo de compensação do tributo na hipótese aqui tratada, sendo certo que o mesmo é meramente interpretativo.

E sobre a eficácia das normas interpretativas, assim discorre Ricardo Lobo Torres:

"A lei interpretativa retroage (artigo 106, I do Código Tributário Nacional), pois tem eficácia meramente declaratória. Não cria direito novo nem tributo, senão que apenas fixa o sentido da norma financeira preexistente...para que a lei possa ser considerada interpretativa é necessário que disponha no mesmo sentido das decisões judiciais (cf. P. Roubier); se vier resolver conflito jurisprudencial ou estabelecer orientação contrária à da



Processo nº: 13884.004490/99-06
Recurso nº: 118.498
Acórdão nº: 202-13.941

*jurisprudência vitoriosa, não será interpretativa, mas lei de natureza constitutiva;*⁹

E, inequivocamente, pelo menos quanto ao aproveitamento do saldo credor de IPI, nada de novo ocorre, vez que a Constituição atual, bem como a pretérita, já o previam de forma irrestrita, pelo menos para o IPI.

E, por fim, em que pese a um tanto quanto “excessiva” regulamentação imposta pela IN SRF nº 33/99, a mesma apenas vêm a corroborar o até então exposto, senão vejamos.

Desde a primeira restrição legal ao creditamento, através do Decreto-Lei nº 1.136/70, que modificou a Lei nº 4.502/65, a hipótese isentiva vem sempre acompanhada da hipótese da tributação à alíquota zero.

O mesmo ocorre com o Regulamento do IPI, à exceção do RIPI/79, como já dito, que não contém a citada restrição. Sempre se vê a impossibilidade de creditamento quando da posterior isenção ou da tributação à alíquota zero. O RIPI/ 82 e o RIPI/98 trataram o tema de forma idêntica.

Entretanto, o artigo 5º da referida IN nº 33/99 expressamente prevê que “os créditos acumulados na escrita fiscal, existentes em 31 de dezembro de 1998, decorrentes de excesso de crédito em relação ao débito e da saída de produtos isentos com direito apenas à manutenção dos créditos.”

Ora, se era possível a existência de saldo credor de IPI anteriormente à edição da Lei nº 9.779/99, relativamente à MP, PI e ME de produtos isentos, por óbvio também o era quando da tributação à alíquota zero.

Pois, se o tratamento era exatamente igual até a presente data, por que deixaria de sê-lo após? E, se prevê a situação hipotética antes da edição da lei, logicamente conclui-se que:

- não cria direito novo;
- é meramente interpretativa; e
- ratifica a não recepção da Lei nº 4.502/64 neste sentido.

A NÃO-CUMULATIVIDADE SOB O ASPECTO MATERIAL

A sistemática da não-cumulatividade visa impedir duas situações fáticas: uma, a chamada incidência em cascata – caso em que sobre uma mesma base de cálculo, cujo valor agregado aumenta a cada operação, é cobrada uma mesma exação; e a segunda, a denominada

⁹ Torres, Ricardo Lobo in “curso de Direito Financeiro e Tributário”, Rio, Renovar, 1999, p.117



Processo nº: 13884.004490/99-06
Recurso nº: 118.498
Acórdão nº: 202-13.941

tributação anti-econômica – caso em que, numa hipótese de desoneração do tributo, o mesmo é cobrado posteriormente, resultando a desoneração, na verdade, em mero diferimento.

Pois bem.

No Direito Brasileiro são seis as hipóteses de desoneração da obrigação de pagamento de tributos: a imunidade, a isenção, a não-incidência, a remissão, anistia e a alíquota zero. Todas com a mesma consequência prática – o não pagamento – mas com tratamento jurídico, em regra, como mais tarde veremos, diverso.

Entretanto, de todos os institutos citados, apenas na tributação à alíquota-zero ocorre o duplo fenômeno do nascimento da obrigação e do crédito tributários, só que a aplicação da alíquota totalmente esvaziada torna este valor igual a zero, havendo tributação mas não havendo dispêndio. Sobre a mesma assim discorre o Mestre Ives Gandra da Silva Martins:

“A última forma desonerativa de expressão é a que diz respeito à alíquota zero. Nessa forma, nascem obrigação tributária e crédito fiscal, mas tanto um quanto o outro estão reduzidos a sua nenhuma expressão.

A alíquota, que pode ir de zero ao número desejado pelo Poder Tributante, respeitados os princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada, da reserva absoluta e da capacidade contributiva, é apresentada em sua primeira conformação, que é o número zero, vale dizer, existe enquanto alíquota, mas os reflexos da imposição do ponto de vista quantitativo são nenhuns.

De rigor, as consequências inerentes às alíquotas quantificadas são aplicáveis à alíquota reduzida a sua expressão nenhuma, gerando nos tributos a que se referem (não cumulativos), à exceção de algumas hipóteses do ICM a partir da E.C. nº 23/83, o direito aos créditos correspondentes aos períodos legalmente definidos e às operações anteriores à sua imposição.

Tal consequência da natureza jurídica da alíquota zero, que, dentro do campo de atuação da competência impositiva, abrange espectro maior que o da própria isenção. Esta é apenas geradora de direito a crédito escritural, por força do princípio da não-cumulatividade que é constitucional, conforme orientação pretoriana. O crédito tributário, só constituível pelo lançamento, é excluído na isenção.

É que a alíquota zero não só vê o nascimento da obrigação tributária, como do próprio crédito fiscal, inconcebível sendo, pois, a negação de direito a crédito escritural das operações anteriores, nos períodos correspondentes, mesmo que a lei ordinária diga o contrário, posto que o princípio é de hierarquia superior.”¹⁰

Assim, por ter todos os elementos da tributação regular com hipótese de incidência, base de cálculo e alíquota efetiva, ao mesmo devem, por óbvio, ser aplicados todos os princípios inerentes ao tributo aí incluídos o princípio constitucional da não-cumulatividade, ainda mais quando não se vê disposição legal formalmente hábil para lhe limitar a aplicação. }

¹⁰ in “Direito Empresarial – Pareceres, 2ª. Edição, Ed. Forense, 1986, pp. 303/304



Processo nº: 13884.004490/99-06
Recurso nº: 118.498
Acórdão nº: 202-13.941

O IPI foi, à luz das Cartas Políticas pretéritas, e continua sendo, à luz da atual, estruturado não para a prática da não-cumulatividade por produto, mas sim para a prática por etapas produtivas, divididas em períodos de tempo, em regras trigesimais, onde o contribuinte, através do registro de entradas e saídas, contabiliza créditos e débitos. Na prática, tem-se então que o valor equivalente aos créditos de determinados insumos não têm nenhuma pertinência ou equivalência necessária com os produtos industrializados que venha a integrar. De fato, as operações num período é que sofrerão a incidência do princípio, e não a industrialização de determinado produto isento ou tributado à alíquota-zero.

Logo, face ao exposto, é de se reconhecer o direito do contribuinte de se creditar dos valores do IPI relativos à MP, PI e ME utilizados na industrialização de produtos tributados à alíquota zero, anteriormente à edição da Lei nº 9.779/99 e sua regulamentação, a IN SRF nº 33/99.

É como voto.

Sala das Sessões, em 09 de julho de 2002



GUSTAVO KELLY ALENCAR