



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

|                                      |     |         |
|--------------------------------------|-----|---------|
| MINISTÉRIO DA FAZENDA                |     |         |
| Segundo Conselho de Contribuintes    |     |         |
| Publicado no Diário Oficial da União |     |         |
| De                                   | 02/ | 03/2004 |
|                                      |     |         |
| VISTO                                |     |         |

Processo : 13910.000060/00-76  
Acórdão : 201-75.532  
Recurso : 117.429

Recorrente : DIÁLCOOL DISTRIBUIDORA DE ÁLCOOL E AÇÚCAR LTDA.  
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

**IPI - CRÉDITOS BÁSICOS - LEI Nº 9.779/99 - PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - INSUMOS ADQUIRIDOS DE EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES - ART. 149 DO RIPI/98** - Por força do art. 149 do RIPI/98, existe a impossibilidade de que as aquisições de produtos de estabelecimentos optantes pelo SIMPLES ensejem aos adquirentes direito à fruição de crédito de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. **Recurso voluntário a que se nega provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: DIÁLCOOL DISTRIBUIDORA DE ÁLCOOL E AÇÚCAR LTDA.

**ACORDAM** os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencido o Conselheiro José Roberto Vieira, que apresentou declaração de voto.

Sala das Sessões, em 12 de novembro de 2001

Jorge Freire  
**Presidente**

Gilberto Cassuli  
**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Luiza Helena Galante de Moraes, Rogério Gustavo Dreyer, Serafim Fernandes Corrêa, Sérgio Gomes Velloso e Antonio Mário de Abreu Pinto.  
cl/cf/mdc



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13910.000060/00-76

Acórdão : 201-75.532

Recurso : 117.429

Recorrente : DIÁLCOOL DISTRIBUIDORA DE ÁLCOOL E AÇÚCAR LTDA.

## RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de IPI, protocolizado em 03/05/2000, motivada a contribuinte pelo "*Crédito IPI s/ insumos – Lei nº 9.779/99*", no valor de R\$2.936,72, referente ao período de apuração do primeiro trimestre de 2000.

Após a juntada de documentação e a realização de diligência, o Delegado da DRF em Londrina - PR, às fls. 57/59, após a informação fiscal, decidiu pelo deferimento, em parte, do pedido, reconhecendo, parcialmente, o crédito, aprovando o ressarcimento no valor de R\$1.338,77, oriundo de saldo credor de IPI resultante da aquisição de insumo empregado em produto fabricado pela contribuinte no período de janeiro a março de 2000. Glosou parte do valor solicitado, em razão de verificações feitas na empresa, da qual a requerente do ressarcimento compra os insumos, sendo que a mesma é optante pelo SIMPLES e apresenta irregularidades.

Inconformada, a empresa apresentou sua Impugnação de fls. 65/68, aduzindo que os motivos nos quais se embasou a receita para a glosa não a justificam, fundamentando que "*as alegações de que o fornecedor apresenta irregularidade, inadimplência e atividade diversa da industrial não são, por si só, suficientes para invalidar o crédito fiscal da impugnante*".

Resolveu, então, o Delegado da DRJ em Curitiba - PR, às fls. 70/75, indeferir a solicitação, segundo a seguinte ementa:

*"Ementa: PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS BÁSICOS – LEI Nº 9.779, DE 19 DE JANEIRO DE 1999.*

*Os produtos tributáveis adquiridos como insumos, de empresas enquadradas no Simples e de comerciantes que não estão obrigadas a lançar o imposto nas notas fiscais, não geram direito ao crédito.*

*NÃO-CUMULATIVIDADE.*

*Nos termos da própria Constituição, a não-cumulatividade é exercida pelo aproveitamento do montante cobrado na operação anterior, ou seja, do imposto incidente e pago sobre insumos adquiridos, o que não ocorre quando*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13910.000060/00-76  
Acórdão : 201-75.532  
Recurso : 117.429

*tais insumos são desonerados do tributo, permanecendo válidas as normas constantes do art. 147, I, do Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998.*

**SOLICITAÇÃO INDEFERIDA ”.**

Fulcra-se o julgador *a quo* nos arts. 106 e 149 do RIPI/82 e no Decreto nº 2.637/98; entende que deve haver um anterior pagamento do tributo, na entrada dos produtos no estabelecimento, para ser compensado com o imposto a ser pago na saída dos bens industrializados.

Em Recurso Voluntário de fls. 78/82, a recorrente manifesta sua inconformidade com a decisão atacada, apresentando suas razões, sob os fundamentos já referidos, aduzindo que os fornecedores, *“formalmente, eram empresas enquadradas no regime do SIMPLES e, na prática, porém, se comportavam como estabelecimentos industriais não abrangidos por esse sistema.”*.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13910.000060/00-76  
Acórdão : 201-75.532  
Recurso : 117.429

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR GILBERTO CASSULI

O recurso voluntário é tempestivo, portanto, dele conheço.

O Imposto sobre Produtos Industrializados, tributo de competência da União Federal, veio para substituir o antigo imposto de consumo, de acordo com o art. 1º do Decreto-Lei nº 34, de 18.11.66: *"O imposto de Consumo, de que trata a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, passa a denominar-se imposto sobre produtos industrializados"*.

Segundo Pinto Ferreira, em seus Comentários à Constituição Brasileira, V. 5º, Saraiva, 1992, p. 392, *"pode-se entender como produto industrializado aquele produto que se submete a uma determinada operação, modificativa de sua natureza ou finalidade, ou que o aperfeiçoe para consumo"*.

Compete ao Poder Executivo, dentro dos limites que lhe são estabelecidos em lei, alterar suas alíquotas ou base de cálculo, sem, contudo, poder, livremente, dispor sobre sua natureza e características. O imposto sobre consumo, historicamente, advém desde a antiga Roma, sendo que, no Brasil, já era exigido, na época das capitanias hereditárias, pela Coroa Portuguesa. Com a independência e a instalação da República, o imposto sobre consumo foi ampliando seu campo de incidência.

A Constituição Federal de 1934 denominou-o de "imposto de consumo de quaisquer mercadorias", sendo mantida essa denominação pela Constituição de 1937. A de 1946 atribui-lhe o nome de "imposto de consumo de mercadorias". A Emenda Constitucional nº 18, de 1965, foi que a denominou de "imposto sobre produtos industrializados", que foi mantido pelas constituições posteriores, inclusive a de 1988, que hoje nos interessa.

A Carta Constitucional vigente, em seu art. 153, inciso IV, dá à União a competência para instituir imposto sobre "produtos industrializados", dispondo o § 3º que:

*"Art. 153 (...)*

*§ 3º O imposto previsto no inciso IV:*

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



**Processo :** 13910.000060/00-76  
**Acórdão :** 201-75.532  
**Recurso :** 117.429

*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."*

A conceituação de "produto industrializado", para fins de incidência do IPI, consta do Código Tributário Nacional, que, no parágrafo único do art. 46, assim dispõe:

*"Art. 46. (...) "*

*Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo."*

O Mestre Aliomar Baleeiro entende que sua denominação inicial, como imposto de consumo, advém de ser o tributo, quase sempre, suportado pelos seus consumidores *"graças aos efeitos dos fenômenos de repercussão de tributos desse tipo"*<sup>1</sup>. Pela Emenda nº 18, de 1965, o tributo foi designado pela coisa tributada. Sobre ele, continua Aliomar:

*"Como o imposto recai sobre o produto, sem atenção de seu destino provável ou ao processo econômico do qual proveio a mercadoria, o CTN escolheu, para fato gerador, três hipóteses diversas, ou momentos característicos da entrada da coisa no circuito econômico de sua utilização. Esta, entretanto, é indiferente do ponto de vista fiscal, muito embora na quase totalidade dos casos a mercadoria se destine a comércio. Não era diverso o critério da legislação anterior de imposto de consumo".*

São diversos os autores pátrios que entendem o IPI como um imposto sobre a circulação de riquezas, como Sampaio Dória, Bernardo Ribeiro de Moraes, Antônio de Oliveira Leite.

Tomemos por empréstimo a conceituação de José Carlos Graça Wagner<sup>2</sup>:

*"O que determina a natureza de um imposto? A meu ver, é o fenômeno econômico por ele onerado. Ou, se for o caso, o fato ou hipótese que, praticada pelo contribuinte, implica a obrigação de satisfazer a prestação fixada em lei para com a Fazenda Pública competente".*

<sup>1</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 200.

<sup>2</sup> WAGNER, José Carlos Graça. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1982. p. 231/2.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13910.000060/00-76  
Acórdão : 201-75.532  
Recurso : 117.429

Embora um dos princípios básicos do IPI, a não-cumulatividade, esteja consagrado na própria Constituição Federal, o art. 49 do CTN, vigente desde Cartas Constitucionais mais antigas, já assegurava que:

*“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.”*

Ao definir a natureza do tributo, seja em relação à seletividade em função da essencialidade, seja quanto à não-cumulatividade, a Constituição Federal está limitando o poder de tributar do ente tributante. Acaso não existisse o princípio da não-cumulatividade, a Fazenda poderia exigir o imposto sobre a totalidade do valor de cada uma das saídas nas diferentes etapas de industrialização.

Trazemos da doutrina:

*“Como, geralmente, os produtos industrializados congregam diversas matérias-primas, além de outros produtos industrializados (produtos intermediários), a não-cumulatividade caracteriza-se como técnica de deduzir do imposto devido, pelo produto acabado, o imposto incidente sobre as matérias-primas e produtos intermediários, adquiridos pelo industrial, que foram aplicados na industrialização daquele produto final. Desta forma, o IPI, assim como o ICMS, tende a ser um imposto sobre o valor acrescido por cada contribuinte ao longo da cadeia de circulação de produtos e mercadorias, desde a produção até o consumo, pois são ambos impostos plurifásicos, com a diferença de o ICMS abranger também a etapa da comercialização, o que só ocorre com o IPI, excepcionalmente.”<sup>3</sup>*

Temos, então, que o objetivo da não-cumulatividade é impedir a tributação em cascata, fazendo com que o valor do IPI corresponda, no preço da venda do produto ao consumidor final, a percentual que não exceda ao da alíquota do referido tributo.

Do voto do eminente Ministro Nelson Jobim, Relator para o Acórdão do RE nº 212.484-2/RS, colhemos:

<sup>3</sup> REIS, Maria Lúcia Américo dos; BORGES, José Cassiano. *O IPI ao Alcance de Todos*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 165.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 13910.000060/00-76  
Acórdão : 201-75.532  
Recurso : 117.429

*"O objetivo é tributar a primeira operação de forma integral e, após, tributar o valor agregado. No entanto, para evitar confusão, a alíquota incide sobre todo o valor em todas as operações sucessivas e concede-se crédito do imposto recolhido na operação anterior. Evita-se, assim, a cumulação.*

*Ora, se esse é o objetivo, a isenção concedida em um momento da corrente não pode ser desconhecida quando da operação subsequente tributável. O entendimento no sentido de que, na operação subsequente, não se leva em conta o valor sobre o qual deu-se a isenção, importa, meramente em diferimento." (grifamos)*

No mesmo julgamento, o ilustre Ministro Marco Aurélio manifestou-se, também, pela possibilidade de crédito do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção, donde colhemos:

*"Ora, isenta-se de 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.*

*(...)*

*Em suma, não podemos confundir isenção com diferimento, nem agasalhar uma óptica que importe em reconhecer-se a possibilidade de o Estado dar com uma das mãos e retirar com a outra." (grifamos)*

Então, o Egrégio Supremo Tribunal Federal, pelo Tribunal Pleno, julgando o referido Recurso Extraordinário nº 212.484-2/RS (DJU de 21/11/1998), interposto pela União Federal, redator para o acórdão o Ministro Nelson Jobim, decidiu:

**"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA.**

***Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.***

***Recurso não conhecido." (grifamos)***

Mesmo não sendo o caso dos autos, vale expor que, com relação à alíquota zero, entendemos não ser a mesma coisa que isenção, mas, ainda assim, temos que o entendimento



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13910.000060/00-76  
Acórdão : 201-75.532  
Recurso : 117.429

adotado pelo Eg. STF no acórdão acima mencionado lhe é aplicável. Com relação à isenção, o Supremo se manifestou claramente pela possibilidade de crédito no caso de insumo isento, havendo tributação do produto na saída. Com relação aos insumos com alíquota de zero por cento, não há motivo para adotar outra posição! **E, pelo mesmo motivo, entendemos, em princípio, que os créditos oriundos da aquisição de insumos de contribuintes optantes pelo SIMPLES poderiam ser utilizados.**

Se o contribuinte de uma etapa é isento, com base em razões de política tributária, essa isenção não deve ser anulada na etapa posterior, incidindo sobre outro contribuinte, que não foi o responsável pela operação anterior, nem pelo valor nela acrescido. A mesma premissa se aplica ao caso em que o insumo é tributado à alíquota de 0% (zero por cento), ou adquirido de contribuinte optante pelo SIMPLES.

As proibições e restrições ao contribuinte, no momento de efetuar o lançamento de seus créditos, relativos a insumos não tributados ou tributados à alíquota zero, violam o princípio constitucional da não-cumulatividade.

A vedação de utilização do crédito na entrada da matéria-prima torna cumulativo o IPI pago na etapa de industrialização realizada pelo contribuinte. A escrituração de crédito na entrada é necessária, pois, do contrário, não se poderá coibir a cumulatividade.

Seria necessária norma constitucional expressa e específica, como no caso do ICMS, permitindo cobrar imposto mesmo sobre os valores relativos a operações isentas ou não-tributadas. As normas específicas de exceção ao direito de crédito determinadas ao ICMS não foram estendidas ao IPI, resultando que nos casos de isenção, não-tributação, ou redução de alíquota do IPI, fica assegurado o crédito em relação a essas operações, na etapa seguinte do processo industrial.

Digna de nota a decisão proferida pela Egrégia 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Relator o Desembargador Federal Fernando Quadros da Silva, acórdão publicado no DJU em 07/02/2001, julgando a AC nº 1999.04.01.104596-2/SC:

*“TRIBUTÁRIO. IPI. INDÚSTRIA DEDICADA À MANUFATURA DE MÓVEIS. EMPREGO DE MATÉRIAS-PRIMAS NÃO TRIBUTADAS, ISENTAS OU REDUZIDAS À ALÍQUOTA ZERO.*

*Em razão do princípio da não-cumulatividade, a expressão ‘montante cobrado nas operações anteriores’ só pode significar ‘montante relativo às operações*





MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 13910.000060/00-76  
Acórdão : 201-75.532  
Recurso : 117.429

*anteriores'; admitir o contrário nada mais é do que amular a isenção concedida.*

*Precedentes desta Turma no sentido de reconhecer o direito do contribuinte creditar-se de créditos oriundos de matéria-prima não tributados, ou com alíquota reduzida ou isentos de IPI."*

O Eminentíssimo relator fundamenta:

*"Por imposição lógica, o direito ao crédito, quando das aquisições, é amplo e irrestrito, sendo irrelevante o fato de a operação anterior ser isenta, não tributada, ou com alíquota zero. Admitir o contrário, seria frustrar a própria isenção concedida, que se traduziria em simples postergação do pagamento do imposto, para etapa seguinte (o fenômeno tributário do 'diferimento')."*

No mesmo julgamento, o culto Juiz Elcio Pinheiro de Castro assim pontificou seu posicionamento, fazendo referência ao já referido julgamento, pelo Eg. STF, do RE nº 212.484-2/RS:

*"Entendo que idêntica inteligência deve ser aplicada quanto aos insumos não tributáveis bem como aos com alíquota zero, pena de tais benefícios fiscais serem inócuos no cálculo do IPI na etapa final da produção. Daí a ocorrência de maltratos ao apontado princípio constitucional da não-cumulatividade eis que, apesar de não tributáveis, indubitavelmente integrarão o produto acabado, fato gerador do imposto.*

*Aliás, se é verdade que os institutos da isenção e da alíquota zero não se confundem, não menos correto é que, na hipótese dos autos, ambos devem possuir os mesmos efeitos práticos em atenção ao princípio da não-cumulatividade do IPI." (grifamos)*

Entretanto, há uma vedação expressa para o caso em apreciação, à qual não podemos nos contrapor.

Dispõe o art. 11 da Lei nº 9.779/99:

*"Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o*

9 *B.:*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13910.000060/00-76  
Acórdão : 201-75.532  
Recurso : 117.429

*contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, observadas norma expedidas pela Secretaria da Receita Federal - SRF, do Ministério da Fazenda."*

Em que pese entendermos ser inconstitucional negar o ressarcimento de créditos de IPI decorrentes da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização que o contribuinte não pode compensar com o IPI devido na saída porque seu produto não é tributado, devemos nos reportar ao RIPI para ver o que estabelece nesta seara.

O Decreto nº 2.637/98 (Regulamento do IPI) dispõe, em seu art. 149, que:

*"Art. 149. As aquisições de produtos de estabelecimentos optantes pelo SIMPLES, de que trata o artigo 105, não ensejarão aos adquirentes direito a fruição de crédito de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem (Lei nº 9.317, de 1996, artigo 5º, § 5º)."*

O governo favorece o Micro-Empresário com o dinheiro dos empresários maiores? Isto não é fazer cortesia com o chapéu alheio?

Não há na Constituição Federal previsão para o IPI de que a isenção ou não incidência, ou ainda tratamento tributário diferenciado como o SIMPLES, não implique crédito para compensação com o montante devido, ou, no caso de sua impossibilidade, ressarcimento. Por isso, e diante do princípio da não-cumulatividade, entendemos que a restrição do art. 149 do RIPI/98 não deveria subsistir. **Porém, não podemos deixar de aplicá-la ao caso concreto.**

Pelo exposto, e por tudo mais que dos autos consta, voto por NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO, por impossibilidade de que as aquisições de produtos de estabelecimentos optantes pelo SIMPLES ensejem aos adquirentes direito à fruição de crédito de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, mantendo a decisão da DRJ. Deve a Receita Federal verificar os cálculos da glosa, nos termos da fundamentação.

É como voto.

Sala das Sessões, em 12 de novembro de 2001

  
GILBERTO CASSUL

Processo : 13910.000060/00-76  
Acórdão : 201-75.532  
Recurso : 117.429

## DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO JOSÉ ROBERTO VIEIRA

### CRÉDITO DO IPI E SISTEMÁTICA DO SIMPLES

Trata-se de considerar a possibilidade de crédito de IPI em relação a insumos fornecidos por estabelecimento optante pela sistemática do SIMPLES – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – de acordo com a Lei nº 9.317, de 05/12/1996.

#### 1. Princípios Constitucionais da Não Cumulatividade, da Igualdade, e a sistemática do SIMPLES

Já tivemos oportunidade de apreciar, no passado, a tão decantada condição do IPI, assim como do ICMS, de imposto sobre o valor agregado, concluindo: *“O imposto sobre o valor agregado caracteriza-se juridicamente como tal por incidir efetivamente sobre a parcela acrescida, isto é, sobre a diferença positiva de valor que se verifica entre duas operações em seqüência, alcançando o novo contribuinte na justa proporção do que ele adicionou ao bem. Não é o caso do IPI ou do ICMS, que gravam o valor total da operação”*<sup>1</sup>. E é larga e consistente a doutrina que apóia o nosso entendimento, como mencionada naquela oportunidade: PAULO DE BARROS CARVALHO, GERALDO ATALIBA, CLEBER GIARDINO, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES e tantos outros<sup>2</sup>.

Contudo, nossa preocupação em não caracterizar o IPI como um tributo sobre o valor agregado era apenas do ponto de vista estritamente jurídico, em virtude da configuração constitucional e legal da sua base de cálculo. **Não hesitamos em lhe reconhecer essa condição do ponto de vista econômico**, como, aliás, à época, já registrávamos, comparando-o com o IVA italiano e com a TVA francesa: *“...o ônus econômico sofrido pelo contribuinte europeu está razoavelmente próximo daquele que é imposto a nós...”*<sup>3</sup>.

Considere-se, por **exemplo**, que, num estado estrangeiro que adote um **imposto sobre o valor agregado (econômica e juridicamente)**, determinado produto é fabricado e vendido por R\$ 100,00, com R\$ 10,00 de imposto (10% sobre o valor total), numa primeira operação; reelaborado e vendido por R\$ 200,00, com R\$ 10,00 de imposto (10% sobre a parcela acrescida de R\$ 100,00), numa segunda operação; e retrabalhado e vendido por R\$ 300,00, com R\$ 10,00 de imposto (novamente, 10% sobre a parcela acrescida de R\$ 100,00), numa terceira e última operação; perfazendo o valor total de R\$

<sup>1</sup> A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto, Curitiba, Juruá, 1993, p. 122.

<sup>2</sup> *Ibidem*, p. 123.

<sup>3</sup> *Ibidem*, p. 122.

Processo : 13910.000060/00-76

Acórdão : 201-75.532

Recurso : 117.429

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

De modo simplificado e prático, é o que dizia o Ministro NELSON JOBIM, em seu voto, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 212.484-2/RS, pelo STF: *"O objetivo é tributar a primeira operação de forma integral e, após, tributar o valor agregado. No entanto, para evitar confusão, a alíquota incide sobre todo o valor em todas as operações sucessivas e concede-se crédito do imposto recolhido na operação anterior. Evita-se, assim, a cumulação"*<sup>4</sup>.

*"Figurativamente..."*, como assinala PAULO DE BARROS CARVALHO, *"...é como se o direito ao crédito implicasse, em verdade, o ajuste da base de cálculo, incidindo o imposto tão-só sobre o 'valor agregado' do produto"* (grifamos)<sup>5</sup>. *"Figurativamente"*, diz o autor, porque para ele, assim como para nós, do ponto de vista exclusivamente científico-jurídico, não é adequado classificar o IPI como imposto sobre o valor agregado, mas, sob o ângulo econômico sim, é adequado fazê-lo<sup>6</sup>. Assim também JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, que, juridicamente, observa: *"Não se deve portanto caracterizar o ICM como um imposto incidente sobre o valor acrescido"*<sup>7</sup>; mas, economicamente, reconhece: *"...o IPI... só recai sobre o valor adicionado..."*<sup>8</sup>.

Novamente recorrendo à força esclarecedora dos exemplos, imaginemos **uma primeira operação industrial**, cujo produto final, no valor de R\$ 100,00, tendo sido fabricado por um estabelecimento optante pelo SIMPLES, não é objeto de lançamento do IPI; e que, numa **segunda operação industrial subsequente**, serve de

<sup>4</sup> Supremo Tribunal Federal, Pleno, Rel. Min. NELSON JOBIM, julgamento em 05.03.1998, DJ de 27.11.1998, p. 22 *et seq.*

<sup>5</sup> Isenções Tributárias do IPI em face do Princípio da Não-Cumulatividade, **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, nº 33, jun. 1998, p. 159.

<sup>6</sup> Hipótese de Incidência e Base de Cálculo do ICM, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (coord.), **O Fato Gerador do ICM**, São Paulo, Resenha Tributária, 1978, p. 355, (Caderno de Pesquisas Tributárias, 3); **A Regra-Matriz do ICM**, São Paulo, 1981, Tese (Livre Docência em Direito Tributário), PUC/SP, p. 371.

<sup>7</sup> **Lei Complementar Tributária**, São Paulo, RT e EDUC, 1975, p. 160.

<sup>8</sup> **Teoria Geral da Isenção Tributária**, 3.ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 352.

**Processo : 13910.000060/00-76**

**Acórdão : 201-75.532**

**Recurso : 117.429**

**insumo** para a fabricação de outro produto, este vendido ao preço de R\$ 200,00, e tributado à **alíquota de 10%**. No caso de **um imposto sobre o valor agregado do tipo clássico** – jurídica e economicamente sobre o valor agregado – a base de cálculo dessa segunda operação seria de R\$ 100,00 e o valor do **imposto seria de R\$ 10,00** (10% sobre a parcela acrescida de R\$ 100,00). Já no caso do **nosso IPI** – sobre o valor agregado, do ponto de vista econômico – a base de cálculo será de R\$ 200,00 e o valor do IPI lançado será de R\$ 20,00 (10% sobre o valor da operação). Mas, no caso do IPI, qual será o valor recolhido ? Na linha da sistemática do SIMPLES, o valor do **IPI a ser recolhido será o mesmo valor do IPI lançado – R\$ 20,00** – uma vez que, inexistindo IPI lançado na operação anterior, praticada por um estabelecimento optante pelo SIMPLES, inexistirá crédito para ser deduzido do valor do IPI lançado na segunda operação. Contudo, se assim for, o IPI da segunda operação não teria deixado de atingir apenas o valor agregado para passar a atingir, além dele, também o valor da operação anterior ? Em outras palavras, não seria então magoada a natureza do IPI de imposto economicamente sobre o valor agregado, passando-se a tratá-lo como um imposto sobre o valor acumulado (valor anterior + valor agregado) ?! Não seria então **ferida a natureza do IPI de imposto não cumulativo, passando-se a tratá-lo como imposto cumulativo ?!**

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

Não é outra a visão de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES – “...o IPI... só recai sobre o valor adicionado e não sobre o valor da operação isenta **mais** o valor da operação que lhe é posterior (valor acumulado)” – que, considerando **a negação do direito de crédito sobre insumos isentos, conclui: “Essa negativa... fere a incumulatividade porque economicamente converte o IPI, tributo sobre o valor agregado, em tributo sobre o valor acumulado, desnaturando-o”** (grifamos). E, de modo mais detalhado, explicita a conclusão: “...a **denegação do direito à compensação, a pretexto de que nada fora pago em decorrência da isenção... ocorreria a cumulatividade do IPI precisamente porque, na ausência desta, acumular-se-ia imposto que não incidiu na etapa industrial anterior com imposto que incidiu na etapa subsequente... a incumulatividade estará sendo violada !**” (grifamos)<sup>9</sup>.

Uma vez demonstrado, neste caso, **o atentado ao Princípio da Não Cumulatividade**, pela transformação da natureza do IPI em tributo sobre o valor acumulado; resta apenas lembrar a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO, de que a não cumulatividade é um princípio que se enquadra entre os chamados “limites objetivos”, destinado “...à realização de certos valores, como o da justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado, o da uniformidade na distribuição da carga tributária”<sup>10</sup>; valores visceralmente ligados ao Princípio da Igualdade. Ora, se os

<sup>9</sup> Teoria Geral..., op. cit., p. 352, 349 e 351.

<sup>10</sup> Isenções Tributárias..., op. cit., p. 156.

Processo : 13910.000060/00-76

Acórdão : 201-75.532

Recurso : 117.429

contribuintes do IPI suportam-no sempre apenas sobre o valor agregado em cada operação, exigi-lo sobre o valor acumulado do adquirente de insumos isentos é indubitavelmente colocá-lo “...em desigualdade de condições com os demais contribuintes...”, como ensina SOUTO MAIOR BORGES, voltado para operações anteriores que, por serem isentas, não tiveram lançamento do IPI, tal como nas praticadas por estabelecimentos optantes pelo SIMPLES<sup>11</sup>; donde **outra violação constitucional deste caso, em detrimento do Princípio da Isonomia Tributária.**

## 2. Princípio Constitucional da Não Cumulatividade e a Lei Infraconstitucional do SIMPLES

Quando o legislador constitucional determina que o ICMS será não cumulativo (artigo 155, § 2º, I), complementa esse mandamento com a vedação ao crédito de operações anteriores isentas ou de não incidência (artigo 155, § 2º, II). Já quando estabelece o mesmo princípio para o IPI, permanece apenas na fixação genérica, sem excepcionar aquelas situações vinculadas às isenções ou não incidência do ICMS ou quaisquer outras, tal como a da operação anterior praticada por estabelecimento optante pelo SIMPLES (artigo 153, § 3º, II, a e b).

Ora, se ao admitir o crédito do IPI em relação às operações anteriores, o legislador constitucional não vedou nenhuma hipótese, como o fez com o ICMS, parece óbvio que, no âmbito do IPI, todas as operações anteriores estão incluídas na referência genérica às “operações anteriores” geradoras de crédito. Assim não seria somente diante de alguma ressalva explícita, como se apressou o constituinte a fazer em relação ao ICMS, e inexistem tais ressalvas quanto ao IPI.

Não é outro o entendimento de larga e respeitável doutrina que examinou o tema. É a visão de HUGO DE BRITO MACHADO, de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES e de muitos outros<sup>12</sup>; dos quais pinçamos, a título ilustrativo, a conclusão de PAULO DE BARROS CARVALHO, que, no que concerne ao ICMS, observa: “...no caso do ICMS, o direito à não-cumulatividade nasce restrito...”; e, no que tange ao IPI, registra: “...entrevejo como plena a não-cumulatividade do IPI, o que implica reconhecer que não comporta qualquer ordem de restrição” (grifamos)<sup>13</sup>.

Semelhante é o raciocínio do eminente conselheiro GILBERTO CASSULI, relator do presente processo, que, a certa altura do seu voto, enuncia uma conclusão parcial que se nos afigura correta: “...entendemos, em princípio, que os créditos oriundos da aquisição de insumos de contribuintes optantes pelo SIMPLES poderiam ser utilizados”. Pois, em sentido contrário, “Seria necessária norma constitucional expressa e específica, como no caso do ICMS...”

<sup>11</sup> Teoria Geral..., *op. cit.*, p. 353.

<sup>12</sup> HUGO DE BRITO M., Isenção e Não Cumulatividade do IPI, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, nº 4, jan. 1996, p. 30-31. J. SOUTO MAIOR B., *Teoria Geral...*, *op. cit.*, p. 350.

<sup>13</sup> Isenções Tributárias..., *op. cit.*, p. 164.

Processo : 13910.000060/00-76

Acórdão : 201-75.532

Recurso : 117.429

Lamentavelmente, contudo, o conselheiro relator resolve compulsar o **Regulamento do IPI** – Decreto nº 2.637, de 25/06/98, deparando-se com o disposto no seu **artigo 149**: “*As aquisições de produtos de estabelecimentos optantes pelo SIMPLES... não ensejarão aos adquirentes direito a fruição de crédito de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem*”. Dispositivo esse cuja matriz legal se encontra no **artigo 5º, § 5º, da Lei nº 9.317, de 05/12/96**: “*A inscrição no SIMPLES veda, para a microempresa ou empresa de pequeno porte... a transferência de créditos relativos ao IPI...*”

E raciocina com toda correção que... “*Não há na Constituição Federal previsão para o IPI de que a isenção ou não incidência, ou ainda tratamento tributário diferenciado como o SIMPLES, não implique crédito para compensação com o montante devido, ou, no caso de sua impossibilidade, ressarcimento. Por isso, e diante do princípio da não-cumulatividade, entendemos que a restrição do art. 149 do RIPI/98 não deveria subsistir*”. Entretanto, lastimavelmente, acaba por concluir, quanto a essa restrição infraconstitucional: “***Porém, não podemos deixar de aplicá-la ao caso concreto***” !

Não se admite, em boa interpretação jurídica, privilegiar o comando infraconstitucional, em detrimento do superior mandamento constitucional; mormente quando entre eles se verifica **uma contradição**, como neste caso.

Justamente por isso é que, tratando das “*...Complicações Jurídicas do Simples...*”, ELIUD JOSÉ PINTO DA COSTA, professor da UFMA, declara interessar ao tema o Princípio da Não Cumulatividade; observa que “*Apesar de ser imperativo constitucional o princípio da não-cumulatividade... a lei mencionada em seu artigo 5º, § 5º, veda, expressamente, a...transferência de créditos*”; para, ao fim, concluir que “*...o SIMPLES não é protegido pelos mais importantes princípios constitucionais que regem o sistema tributário brasileiro*”, e que “*...o Simples é inconstitucional*”<sup>14</sup>.

De fato, perante o expressivo silêncio constitucional quanto a ressalvas à não cumulatividade do IPI, é relevante sublinhar, ainda, que **o direito de crédito, decorrente da sistemática constitucional da não cumulatividade, desfruta dessa mesma estatura constitucional**, encontrando-se imune a investidas do legislador infraconstitucional. Desse modo, “*...não está no domínio legislativo, não se insere na esfera de competência do legislador*” (GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO<sup>15</sup>); “*...não podendo sofrer qualquer alteração por força de preceitos jurídicos infra-constitucionais*” (sic) (PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>16</sup>).

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

<sup>14</sup> As Complicações Jurídicas do Simples (Lei Federal nº 9.317/96), **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, nº 25, out. 1997, p. 53, 55-56 e 59).

<sup>15</sup> I.C.M. – **Diferimento (Estudo Teórico-prático)**, São Paulo, Resenha Tributária, 1980, p. 24 (Estudos e Pareceres, 1).

<sup>16</sup> Isenções Tributárias..., *op. cit.*, p. 163.

Processo : 13910.000060/00-76  
Acórdão : 201-75.532  
Recurso : 117.429

resultado constitucionalmente vedado do aumento de tributo por vias indiretas. Nesse sentido, a advertência de ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>17</sup>.

### 3. Conclusão

Essas as razões pelas quais admitimos o crédito de IPI em relação a insumos fornecidos por estabelecimento optante pela sistemática do SIMPLES — Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte — a despeito da letra da Lei nº 9.317, de 05/12/1996, que obviamente não se sobrepõe à norma constitucional da Não Cumulatividade.

É o nosso voto.

Sala das Sessões, em 12 de novembro de 2001.

  
JOSÉ ROBERTO VIEIRA

---

<sup>17</sup> ICMS, 6.ed., São Paulo, Malheiros, 2000, p. 218.