



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**TERCEIRA CÂMARA**

Processo n°	13804.007898/2003-94
Recurso n°	135.839 Voluntário
Matéria	RESSARCIMENTO DE IPI
Acórdão n°	203-11.513
Sessão de	8 de novembro de 2006
Recorrente	SUZANO BAHIA SUL PAPEL E CELULOSE S/A (SUCESSORA DA COMPANHIA SUZANO DE PAPEL CELULOSE)
Recorrida	DRJ em Ribeirão Preto - SP

MF-Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 13 / 03 / 03  
Rubrica

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/1999 a 31/12/1999

Ementa: IPI. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. INSUMOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. Não geram direito a créditos do IPI os insumos sujeitos à alíquota zero, ainda que empregados em produtos tributados.

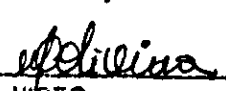
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

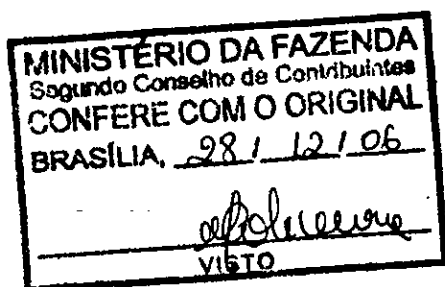
  
ANTONIO BEZERRA NETO

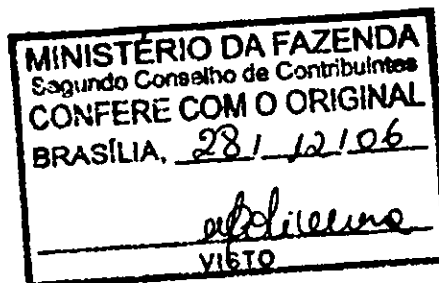
Presidente e Relator

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
BRASÍLIA, 28 / 12 / 06  
  
VISTO

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Sílvia de Brito Oliveira, Valdemar Ludvig, Eric Moraes de Castro e Silva e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Cesar Piantavigna.





## Relatório

Trata o processo de pedido de ressarcimento, de fl. 01, com base no art. 11 da Lei n.º 9.779/99, referente ao ressarcimento de saldos credores do IPI calculados sobre a aquisição de insumos tributados à alíquota zero, no valor de R\$ 245.753,26, relativo ao período do quarto trimestre de 1999.

O pedido foi indeferido pela autoridade competente, DRF em Guarulhos – SP, às fls. 121 a 123, sob o fundamento de que inexistente previsão legal para aproveitamento de crédito advindos de insumos isentos, imunes ou tributados à alíquota zero.

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, de fls. 148 a 167, na qual alegou e fundamentou, em síntese, que:

- A decisão prolatada não merece prosperar visto que viola os princípios constitucionais da não-cumulatividade e da seletividade do IPI, assim como da máxima efetividade da norma constitucional, apresenta algumas alegações dentre as quais releva relatar as seguintes: os produtos por ela produzidos (diversos tipos de papel) são tributados à alíquota de 12% prevista na TIPI; a celulose assim como as demais matérias-primas empregadas em seu processo produtivo são tributadas pelo IPI à alíquota zero; os créditos pleiteados, oriundos de matéria-prima tributada à alíquota zero, o são em face dos princípios constitucionais previstos no art. 153, §3º, inciso II e §3º, inciso I da CF; ao adquirir sua matéria-prima à alíquota zero e revender o produto final à alíquota de 12% vê frustrado o princípio constitucional da não-cumulatividade; o pedido trata de ressarcimento de créditos de IPI referentes à entrada de insumos não onerados pelo imposto, situação em que não há destaque nas notas fiscais de entrada.

- O despacho recorrido afrontou os princípios da não-cumulatividade e da máxima efetividade da norma constitucional e que, em face do art. 153, §3º, II e do art. 155, §2º, II, a) e b), diferentemente do que ocorre com o ICMS, a não-cumulatividade constitucional quanto ao aproveitamento de créditos relativos ao IPI é ampla e incondicional, não admitindo restrições.

- O art. 11 da Lei 9.779/99 regula situação não pertinente ao presente processo pois que trata de hipótese em que o produto final é que é isento ou tributado à alíquota zero, afirma serem insubsistentes as razões adotadas pelo fisco para rejeição do pleito, notadamente no que concerne à aplicação inadequada da legislação ordinária e interpretação equivocada da CF.

- Não existe norma eficaz que impeça o ressarcimento nos moldes que solicitado e alega que, em vista do princípio da máxima efetividade da norma constitucional e aos limites estabelecidos ao poder regulamentar, deve-se impor à não-cumulatividade interpretação objetiva.

- O princípio da máxima efetividade da norma constitucional incide sobre a seletividade do IPI e, por isso, o não creditamento do imposto na aquisição de insumos isentos ou tributados à alíquota zero, contraria além do princípio da não-cumulatividade o princípio constitucional da seletividade.

- Que seja, então, deferido o ressarcimento pleiteado, devidamente corrigido.

Em decisão de fls. 166 a 177, a DRJ em Ribeirão Preto - SP, por unanimidade de votos, em indeferir a solicitação, nos termos da ementa transcrita a seguir:

*"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/10/1999 a 31/12/1999*

*Ementa: DIREITO AO CRÉDITO. INSUMOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALIQUOTA ZERO.*

*É inadmissível, por total ausência de previsão legal, a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos do imposto alusivos a insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, uma vez que inexistente montante do imposto cobrado na operação anterior.*

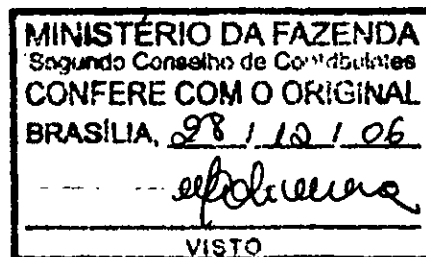
*INCONSTITUCIONALIDADE.*

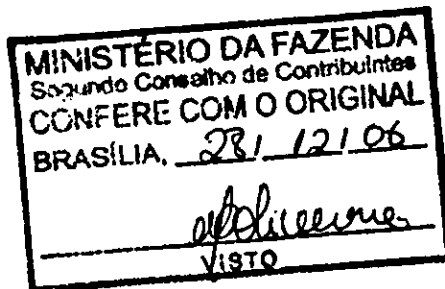
*A autoridade administrativa é competente para declarar a inconstitucionalidade da lei e dos atos infralegais.*

*Solicitação Indeferida"*

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada, às fls. 184 a 203, interpôs Recurso Voluntário a este Conselho de Contribuintes, onde refutou os argumentos apresentados pela DRJ, reafirmou os tópicos trazidos anteriormente na impugnação e apresentou também jurisprudências que confirmariam o seu entendimento.

É o Relatório.





## Voto

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Relator

O recurso cumpre as formalidades legais necessárias para o seu conhecimento.

A única matéria a abordar diz respeito ao direito (ou não) a créditos do IPI, na aquisição de insumos submetidos à alíquota zero.

Não assiste razão à recorrente, primeiro porque o art. 11 da Lei nº 9.779/99, ao mencionar “produto isento ou tributado à alíquota zero”, refere-se ao produto final industrializado, em vez de aos insumos, e segundo porque o princípio da não-cumulatividade não comporta a interpretação intentada, senão vejamos.

### Análise do grau de concretude do princípio da não-cumulatividade

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

#### CF

“Art. 153 (...)”

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

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

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

#### CTN

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

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

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

A prova de que o princípio da não-cumulatividade não é uma regra nem muito menos um comando extremamente objetivo a ser seguido (limite objetivo, segundo o Jusfilósofo Paulo de Barros Carvalho) é o argumento empírico de que o sobredito princípio

comporta algumas variantes bastante conhecidas no Direito Comparado, como se exemplifica a seguir:

1) Métodos de Tributação não-cumulativa

1.1- Método do Valor Agregado

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

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

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

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

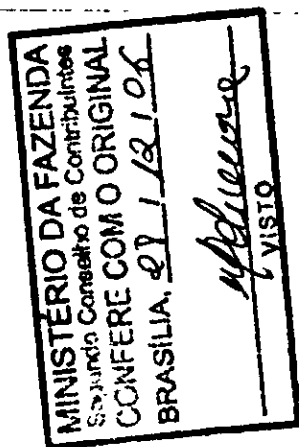
*“A técnica de tributação não-cumulativa preceitua a indesejabilidade da cobrança de imposto sobre imposto, que gera efeitos residuais espúrios. No entanto, não estão registrados em qualquer obra econômica, nem a unicidade de método para tal tributação nem a imprescindibilidade da utilização do valor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

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

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

*The chief decisions concern:*

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



<sup>1</sup> 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.

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

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

*E prossegue o autor a ensinar que, se forem adotadas as combinações possíveis para os itens destacados, concluir-se-á pela existência de quinhentas e setenta e seis formas diferentes de tributação sobre o valor Adicionado, sem haver qualquer afastamento da premissa inicial definda 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).*

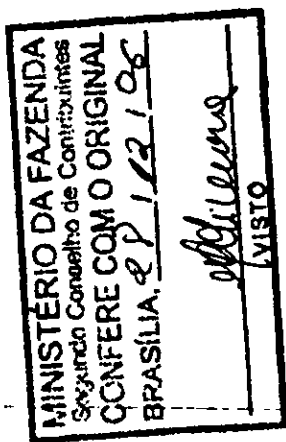
*Essa demonstração já é suficiente para refutar a crítica completamente desprovida de fundamento feita por alguns ao mecanismo adotado no Brasil para a não-cumulatividade, a qual identifica uma inexistente ofensa à regra constitucional."<sup>2</sup>*

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

#### **Análise do método adotado pelo Constituinte**

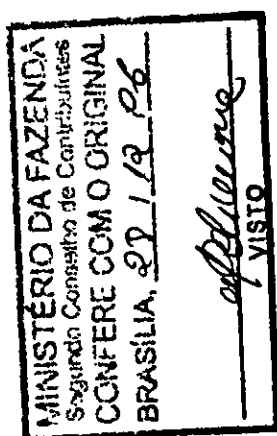
Qual o método alternativo, então, de tributação não-cumulativa adotado pelo constituinte pátrio? O método do "crédito do imposto" ou "imposto contra imposto" e não o método do valor agregado (adição ou subtração), conforme razões aduzidas abaixo extraídas a partir de uma interpretação sistemática da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

- os diferentes métodos de não-cumulatividade não eram desconhecidos do constituinte, pois senão ele não teria reservado a expressão "Valor Adicionado" (agregado) ao tratar da transferência do ICMS aos



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

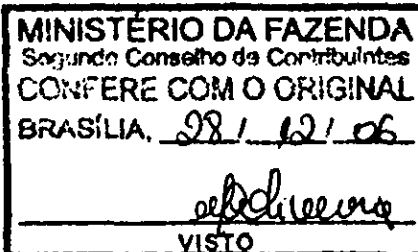
- o método do “crédito do imposto” possui a vantagem de ser o único método que implica na confrontação entre dados informados pelo comprador e vendedor, fornecendo mecanismos para um eficaz combate da sonegação, ou seja, faz com que as dívidas dos contribuintes estejam relacionadas entre si;
- o Brasil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



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

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





ao resultado da aplicação da alíquota incidente no momento da saída do produto industrializado sobre o diferencial entre entradas e saídas (método da subtração), pois esta seria a fórmula que melhor indicaria a oneração da parcela agregada na etapa.

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

Nesse ponto, verifica-se que o Parecer do eminente Cientista do Direito Paulo de Barros Carvalho ("Isenções Tributárias do IPI, em face do Princípio da Não-Cumulatividade"), bem assim de outros tantos doutrinadores, juntamente com o voto do Exmo. Ministro Cezar Peluso (RE nº 353.657), 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":

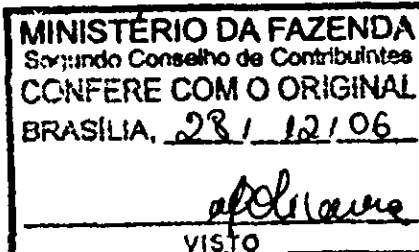
*"A primeira, tributando-se somente o valor agregado em cada elo da cadeia produtiva. A segunda fórmula se compõe de dois momentos: (a) fazer incidir a alíquota do tributo sobre o valor total em todos e cada um dos elos da cadeia produtiva; e (b) assegurar o abatimento no elo subsequente. No Brasil, 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 vênia, foi se lançar mão em uma interpretação finalística extremada, buscando atingir a intenção do legislador ("evitar-se a cumulação"), quando sabemos, que a intenção além de ser um fenômeno de consciência interno do autor, portanto, inalcançável, não se reduz a uma única intenção, não servindo, no caso, para delimitar com precisão o escopo da não-cumulação. É claro que a interpretação finalística tem também que considerar a expressão 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, 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.

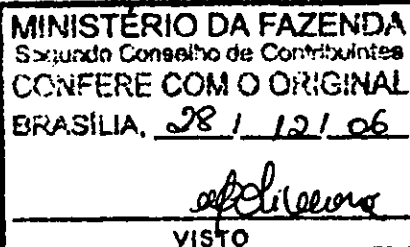
Na verdade importa destacar que há uma certa tendência à construção de exegeses que resultam, as mais das vezes, de considerações outras que não a propriamente jurídica, tal como as de natureza meramente econômica, tão costumeiramente encontráveis no dia-a-dia do julgador.

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"*.

## 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. Darse-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.*

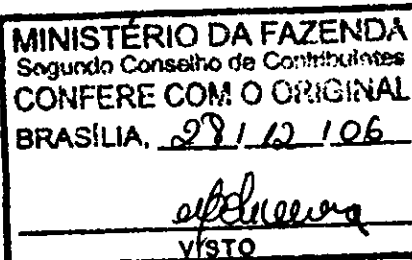
E deve-se lembrar que a seletividade é uma das formas de dar efetividade a um princípio muito maior: O princípio da capacidade econômica ou contributiva, fundamental para se alcançar a justiça tributária. No caso do IPI, que é um imposto indireto, o legislador tributário pode valer-se de outras ciências, 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.

## 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, § 2.º, 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 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.

#### Insumos tributados à alíquota zero – mudança jurisprudencial

A recorrente reproduz excertos de arestos desmandos da Suprema Corte, alusivas ao aproveitamento de insumos isentos e tributados à alíquota zero a fim de corroborar sua tese.

Como se sabe, a interpretação abraçada pelo Recurso Extraordinário nº 212.484-2, relativo a insumos isentos, depois foi estendida pelo STF aos produtos com alíquota zero, no Recurso Extraordinário nº 350.446, julgado em 18/12/2002. O Tribunal reconheceu a similaridade entre a hipótese de insumo sujeito à alíquota zero e a de insumo isento.

Para a hipótese de aquisição de insumos tributados à alíquota zero, há outros dois RE, posteriores aos RE citados, pendentes de julgamento e que estão modificando o entendimento sufragado em relação ao creditamento no caso dos insumos tributados à alíquota zero (RE 370.682, relator o Min. Ilmar Galvão e RE 353.657, relator o Min. Marco Aurélio).

Por exemplo, no Recurso Extraordinário nº 353.657-5, relativo a insumo com alíquota zero (pranchas de madeira compensada) e cujo julgamento ainda não findou, vem decidindo pelo não cabimento do crédito na hipótese de insumo adquirido com alíquota zero. O relator, Min. Marco Aurélio, até agora acompanhado no seu voto pelos Ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa, Carlos Britto, Gilmar Mendes e Ellen Gracie (e contraditado pelo Min. Nelson Jobim, este acompanhado pelos Mins. Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence), entendeu que “não tendo sido cobrado nada, absolutamente nada, nada há a ser compensado, mesmo porque inexistente a alíquota que, incidindo, por exemplo, sobre o valor do insumo, revelaria a quantia a ser considerada. Tomar de empréstimo a alíquota final atinente a operação diversa implica ato de criação normativa para o qual o Judiciário não conta com a indispensável competência”.

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2006

  
ANTÔNIO BEZERRA NETO

