



PARECER PGFN Nº 405 /2003

Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. A aquisição de insumos tributados à alíquota zero (0%) não confere direito ao crédito *presumido* do IPI, quer por força de Lei (art. 11, Lei nº 9.779/99), quer em face da técnica da não-cumulatividade (art. 153, § 3º, II, CF/88).

O critério utilizado, de compensar "*imposto sobre imposto*" com crédito pelas entradas e débitos pelas saídas, em periodicidade assinalada pela legislação, não ofende a técnica da não-cumulatividade.

A legislação do IPI, não permitindo o crédito presumido na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, insere-se no bojo de uma política econômica governamental, cuja competência o legislador constitucional atribuiu ao Poder Executivo, em atuação harmônica com o Poder Legislativo, "*nas condições e nos limites estabelecidos em lei*" (CF, art. 153, § 1º; Decreto-lei nº 1.199/71, art. 4º; Regulamento e Tabela do IPI).

Inexistindo lei concedendo incentivo ou benefício fiscal, não pode o Juiz supri-la, tomando de empréstimo a alíquota fixada para a operação subsequente (B-C), para o fim de concretizar o direito de crédito presumido na operação antecedente (A-B), em face de o Poder Judiciário não poder atuar como legislador positivo, a teor de reiterada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, manifestada em casos análogos.

Alíquota zero e isenção são institutos distintos, podendo ter efeitos tributários próprios, de conformidade com a lei de regência (primado do princípio da legalidade). No dizer do STF, tais institutos "*não se confundem, possuindo características que os diferenciam*", razão pela qual tem negado o direito de crédito presumido na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, tanto nas operações de importação, quando nas operações internas, consoante explicação ofertada pelos professores Ruy Barbosa Nogueira e Gilberto de Ulhôa Canto.

Os produtos "NT" (não-tributados), que estão fora do campo de incidência do IPI, não se submetem ao exame do crédito presumido.

SUMÁRIO: I. Da necessidade do Parecer; II. O questionamento no Judiciário; III. O tratamento dado pela Constituição; IV. O critério "imposto sobre imposto", "base sobre base" e "valor acrescido"; V. A não-cumulatividade na Constituição; VI. O Código Tributário Nacional; VII. A lei ordinária do IPI e a não-cumulatividade; VIII. Alíquota zero e isenção: institutos distintos; IX - O parecer de Geraldo Ataliba e Cleber Giardino; X. Produto "NT" e o direito ao crédito do IPI; XI. Interpretação conforme à Constituição; XII. Cumulatividade e não-cumulatividade: efeitos práticos; XIII. O Art. 11 da Lei 9.779/99; XIV. A jurisprudência do STF; XV. Os



Tribunais Regionais Federais; XVI. O crédito presumido do IPI; XVII. A Tabela do IPI - exemplos; XVIII. Conclusão.

I

DA NECESSIDADE DO PARECER

O Grupo de Trabalho, constituído pelo Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional, através da Portaria nº 546, de 20.12.2002, publicada no Diário Oficial da União, Seção 2, de 26.12.2002 (Portaria anterior: nº 335, de 25.07.2002), atribuiu-me a tarefa de preparar Parecer, sobre os efeitos da técnica da não-cumulatividade do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, no que concerne ao direito de crédito na aquisição de insumos tributados à alíquota zero (0%), com subsequente saída tributada.

2. É o que passo a examinar, cuja *conclusão* encontra fundamentos de validade na Carta da República de 1988, assim como no Código Tributário Nacional e, via de consequência, na legislação e no Regulamento do IPI que regem a matéria em foco.

II

O QUESTIONAMENTO NO JUDICIÁRIO

3. Contribuintes tem-se dirigido ao Judiciário, para ver reconhecido o *direito de crédito* na aquisição de **insumos** (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem), destinados a industrialização e posterior venda tributada dos resultantes produtos.

4. Esse questionamento surgiu mais intensamente a partir do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, em interpretação *errônea* deste artigo, como teremos oportunidade de ver no item XIII.

5. Alegam que tais disposições autorizam o crédito "presumido" do IPI, e, para tanto, reportam-se ao precedente RE nº 212.484-2-RS, em que o Colendo Supremo Tribunal Federal, em sua composição plena, decidiu haver direito de crédito, na aquisição de insumos **isentos** (aquisição de xarope para produção de Coca-Cola, na Zona Franca de Manaus). Entendem, portanto, os contribuintes do IPI, que a aquisição de insumos à *alíquota*



zero, merece o mesmo tratamento dispensado à *isenção*, sob pena de se negar vigência ao art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal.

6. A tese, porém, data vênua da doutrina oposta, não tem fundamento constitucional. Tampouco encontra base legal no Código Tributário Nacional e na própria legislação do IPI.

7. É o que passamos a demonstrar.

III O TRATAMENTO DADO PELA CONSTITUIÇÃO

8. A questão repousa fundamentalmente no texto constitucional. Bem por isso, é preciso ter sempre presente tal disposição, porquanto, desde a reforma operada pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965, passando pela Constituição de 1967 e pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969, e culminando com a vigente Carta de 1988, nenhuma alteração foi processada na técnica da não-cumulatividade, no tocante ao IPI.

9. Com efeito, leia-se:

Emenda Constitucional nº 18, de 1º.12.1965:

"Art. 11. Compete à União o imposto sobre produtos industrializados.

Parágrafo único. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores."

Constituição Federal de 24.01.1967:

"Art. 22. Compete à União decretar impostos sobre:

.....
V - produtos industrializados;

.....
§ 4º. O imposto sobre produtos industrializados será seletivo, em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores."

Emenda Constitucional nº 1, de 17.10.1969:

"Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre:



I - importação de produtos estrangeiros, facultado ao Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar-lhe as alíquotas ou as bases de cálculo;

.....
V - produtos industrializados, também observado o disposto no final do item I;

.....
§ 3º. O imposto sobre produtos industrializados será seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores."

Constituição Federal de 5.10.1988:

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

.....
IV - produtos industrializados;

.....
§ 1º. É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

.....
§ 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."

10. Tendo sempre presente esta última disposição constitucional, porque determinante para o deslinde da questão, passamos a examinar a temática em foco.

IV

CRITÉRIO "IMPOSTO SOBRE IMPOSTO", "BASE SOBRE BASE" E "VALOR ACRESCIDO"

11. Visto o texto constitucional, o segundo passo consiste em *saber* se a Constituição, quanto à "compensação", no bojo da não-cumulatividade (art. 153, § 3º, II, CF), seguiu o critério "base sobre base", ou "imposto sobre imposto", em face da teoria do "valor acrescido".

12. Antes de respondermos a essa *pergunta*, vejamos, primeiramente, como se manifesta a doutrina, em relação às origens e evolução desse instituto, porquanto, embora debatendo o ICM (*Imposto sobre Circulação de Mercadorias*) em comparação com o IVA (*Imposto sobre o*



Valor Acrescido) ou com a TVA (*Taxe sur la Valeur Ajoutée*), serve para examinarmos a "não-cumulatividade" do IPI.

13. Alcides Jorge Costa, examinando o ICM, no Capítulo IV, intitulado "*Perfil do Imposto de vendas sobre o valor acrescido*", esclarece:¹

"O método de subtração admite duas variantes: o da base sobre base e o de imposto sobre imposto.

Pelo método de subtração variante base sobre base, o valor acrescido resulta da diferença entre o montante das vendas e o das aquisições no mesmo período.

Pelo método da subtração variante imposto sobre imposto, o valor acrescido obtém-se deduzindo do imposto a pagar o imposto que incidiu sobre os bens adquiridos no mesmo período. (...)

O método geralmente usado é o de imposto sobre imposto. O método de subtração base sobre base foi o perfilhado pela lei japonesa aprovada em 1950 e que foi revogada sem jamais ter sido aplicada; (*estes métodos são, em geral, referidos em todos os autores que cuidam do imposto sobre o valor acrescido*).

Os dois métodos não se equivalem, exceto se a alíquota for uniforme. Sobre esta não equivalência vale transcrever a demonstração de J. J. PHILIPPE (*La taxe sur la valeur ajoutée*, p. 133):

O contribuinte **B** compra de **A**, por 100, determinado produto que revende por 200. Eis as hipóteses:

- a) alíquota uniforme de 10%
cálculo base sobre base: $(200-100) \times 10\% = 10$
cálculo imposto sobre imposto: $(200 \times 10\%) - (100 \times 10\%) = 10$
- b) alíquota de 5% nas vendas de **A** e de 10% nas vendas de **B**
cálculo base sobre base: $(200-100) \times 10\% = 10$
cálculo imposto sobre imposto: $(200 \times 10\%) - (100 \times 5\%) = 15$
- c) alíquota de 15% nas vendas de **A** e de 10% nas vendas de **B**
cálculo base sobre base: $(200-100) \times 10\% = 10$
cálculo imposto sobre imposto: $(200 \times 10\%) - (100 \times 15\%) = 5$

Como adverte COSCIANI (*El Impuesto al Valor Agregado*, p. 76-80), pode-se dizer, de modo geral, que no método imposto sobre imposto, a alíquota das fases ulteriores exerce influência nas fases precedentes, enquanto que, no método base sobre base, o efeito da alíquota circunscreve-se à operação a que foi aplicada." (*destacamos*)

¹ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1978, p. 26-27.



14. Em seguida à edição dessa obra do mestre da USP, tivemos a realização do III Simpósio Nacional de Direito Tributário, tema "O fato gerador do ICM", cuja 3ª pergunta tem a seguinte redação:²

3ª Questão:

O valor acrescido é circunstância que compõe a hipótese de incidência do ICM?

Conclusão do Plenário:

"Não, o valor acrescido não é circunstância componente da hipótese de incidência do ICM.

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

15. À época, vigia a CF/67-69, que no art. 23, dispendo sobre os impostos dos Estados e do Distrito Federal, estabeleceu:

"II. operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado."

E, quanto ao IPI, no art. 21:

"§ 3º. O imposto sobre produtos industrializados será seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores."

16. Reproduzimos esses dispositivos, para demonstrar que a "não-cumulatividade", examinada no referido Simpósio, mantém a mesma redação que a CF/67-69 deu ao IPI, salvo, quanto ao ICM, a referência à lei complementar.

² O 3º Simpósio foi realizado nos dias 14 e 15.10.1978 no Centro de Extensão Universitária de São Paulo (CEU-SP), sob a coordenação geral do Prof. Ives Gandra da Silva Martins. Para tanto, foi previamente editado o "Caderno de Pesquisas Tributárias nº 3", co-edição CEU-SP e Resenha Tributária, e as conclusões estão nas pp. 635 a 647 do "Caderno de Pesquisas Tributárias nº 4", de 1979. O "Caderno de Pesquisas Tributárias nº 3" contém os estudos dos seguintes tributaristas: Ari Kardec de Melo, Bernardo Ribeiro de Moraes, Carlos da Rocha Guimarães, Edvaldo Brito, Gaetano Paciello, Gaze Assem Tufaile, Hamilton Dias de Souza, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, José Carlos Graça Wagner, Paulo de Barros Carvalho, Ylves José de Miranda Guimarães, Yoshiaki Ichihara e Zelmo Denari.



17. A conclusão ofertada pelo Plenário do referido Simpósio, transcrita, não deixa margem a dúvidas quanto ao significado, constitucional, da "não-cumulatividade". Dos estudos constante do referido Caderno nº 3, destacamos trechos essenciais:

Gaetano Paciello (saudoso), esclarece: (p. 191 e 180)

"As diretrizes comunitárias, que constituem a fonte mais próxima do "imposto sobre o valor acrescido", não definem o que seja "valor acrescido". (...)

Assim, deve ser afastada a **idéia errônea** (e o erro tem sido tradicional e constante) de que o ICM seja um "*imposto sobre o valor acrescido*". Idêntico aos impostos europeus, notadamente à T.V.A. francesa na qual o legislador brasileiro do ICM ter-se-ia inspirado. Observe-se a esse respeito que o princípio de não-cumulatividade, único ponto que guarda, realmente, identidade entre o IVA e o ICM, já era praticado em relação ao IPI, muito antes da reforma tributária de 1965, com bem lembrava o Prof. Rubens Gomes de Sousa." (*destacamos*)

Carlos da Rocha Guimarães: (p. 134-135)

"**Valor acrescido** - A Constituição de 1969 não fala em valor acrescido das mercadorias; estabelece que os impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias "*não serão cumulativos e dos quais se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.*"

Assim, não se apura a diferença dos valores das mercadorias, para depois calcular o imposto, mas dos impostos de que se credita o adquirente e daqueles de que ele se debita em cada operação.

Pode parecer, à primeira vista, que tanto faz tributar a diferença de valor entre as mercadorias alienadas e as adquiridas, ou a diferença entre os impostos devidos por essas operações isoladamente.

No entanto, não é necessariamente assim em todos os casos." (*destacamos*)

Hamilton Dias de Souza: (p. 248-249)

"Na verdade, nos tributos não cumulativos, o montante devido resulta, ou do valor agregado em cada operação, ou da diferença entre o imposto devido na operação posterior e o exigido na anterior. No primeiro caso, subtrai-se do valor da *operação* posterior o da anterior, ou ainda, diminui-se do total das vendas o total das compras (**dedução na base**). No segundo, subtrai-se do *imposto* devido na operação posterior, o que foi exigível na anterior (**dedução do imposto**). (57) Aparentemente os dois sistemas produzem resultados idênticos. Tal, porém, não ocorre necessariamente, pois eventuais diferenças de **alíquotas ou isenções**



nas fases precedentes alteram a carga tributária final conforme se adote um ou outro sistema. (58)

No Brasil, adotou-se o sistema de dedução de imposto, não de dedução da base. Como salientamos em trabalho anterior, (59) o I.C.M. não é imposto sobre o valor agregado, mas sim tributo multifásico não cumulativo por dedução do imposto exigível nas operações precedentes, o que não significa que incida necessariamente sobre o acréscimo de valor em cada operação." (*grifamos*)

Paulo de Barros Carvalho: (p. 355)

"Não é tarde para reconhecemos que o cânone da não cumulatividade é tema pobre para o Direito. Opera no plano meramente arrecadatório, consoante *regime específico* de configuração do montante relativo a cada período do recolhimento. (...)

O papel da não cumulatividade, no arcabouço normativo do ICM, *está jungido tão somente ao método de consideração do valor periódico de cada recolhimento.* Nada tem que ver com a base de cálculo, que se congrega à alíquota para determinar o signo patrimonial correlativo à incidência tributária, em cada operação." (*destacamos*)

Ives Gandra da Silva Martins explica:³

"No Brasil, a disciplina jurídica da técnica não-cumulativa possui algumas distinções em relação ao sistema clássico da imposição sobre o valor agregado.

Com efeito, **três** são as formas de adoção de um sistema não em cascata. No **primeiro**, deduz-se, do imposto a pagar, o imposto já pago, sistema que se denomina **tax on tax** e que, de rigor, dificulta a fiscalização e o cálculo, por pressupor a dedução do imposto de operação para operação.

Na **segunda** técnica, a dedução se faz sobre a base, isto é, deduz-se da base de cálculo, o tributo devido a partir da base anterior. É o sistema **basis on basis** também de mais difícil fiscalização, pois as operações devem ser justificadas e de operação em operação.

Por fim - e é o sistema adotado no país - a não-cumulatividade se dá de *imposto sobre imposto, mas correspondendo à totalidade de operações de entradas para a totalidade das operações de saídas em um período, mesmo que a mercadoria ou a matéria-prima que entrou incidida não tenha saído ou sido utilizada naquele período.* Denomina-se "**técnica periódica**", pois periodicamente abate-se o imposto incidente sobre as operações anteriores daquele que incidirá sobre as novas operações e, desta conta de crédito e débito, surge o tributo a pagar ou a escriturar criando-se um crédito a ser deduzido do futuro imposto a recolher, se

³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Questões Atuais de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p.9-10



naquele período o tributo a recolher for inferior ao incidido anteriormente."
(*destacamos*)

18. Esclarece, ainda, este Professor Emérito da Universidade Mackenzie:⁴

"O princípio da não-cumulatividade, adotado apenas para dois impostos, passou a ser definitivamente um impedimento constitucional aos legisladores ordinários dos Estados e da União de fazerem do IPI e do ICM tributos cumulativos. **Não satisfeito o constituinte** em falar da não-cumulatividade, **esclareceu** de que forma se operaria, a saber, abatendo-se em cada operação o montante dos tributos cobrados nas anteriores." (*destacamos*)

19. Ante tais pronunciamentos, que se coadunam com as razões e as fundamentações expostas nesse parecer, e se amoldam à definição dada pela Carta da República à técnica da não-cumulatividade, podemos, agora, *responder* à indagação feita no início deste item 4, com a seguinte *assertiva*:

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

20. Tal conclusão nos permite uma outra *assertiva*:

Na aquisição de insumos que a TIPI tributa à alíquota zero (0%), não é possível tomar de empréstimo a alíquota de 10%, prevista para a operação **B-C**, para apurar o *quantum* do crédito a ser escriturado em face da operação **A-B**, por falta de previsão legal. Tal ausência não pode ser suprida pelo Juiz, porquanto é defeso ao Judiciário atuar como legislador positivo.

21. Com efeito:

"Não cabe, ao Poder Judiciário, em tema regido pelo postulado constitucional da reserva de lei, atuar na **anômala condição de legislador positivo** (RTJ 126/48 - RTJ 143/57, RTJ 146/461-462 - RTJ

⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 303 - transcrição parcial da nota 5 de rodapé.



153/765 - RTJ 161/739-740 - RTJ 175/1137, v.g.), para, em **assim agindo**, proceder à imposição de seus próprios critérios, **afastando**, desse modo, os fatores que, no âmbito de nosso sistema constitucional, **só podem** ser legitimamente definidos pelo Parlamento.

É que, se tal fosse possível, o Poder Judiciário - **que não dispõe** de função legislativa - **passaria** a desempenhar atribuição que lhe é institucionalmente estranha (a de **legislador positivo**), **usurpando**, desse modo, **no contexto** de um sistema de poderes **essencialmente** limitados, **competência que não lhe pertence**, com evidente transgressão ao princípio constitucional da separação dos poderes." (AgRg no RE 322.348-8-SC, STF, 2ª Turma, Celso de Mello, unânime, 12.11.2002, DJU 06.12.2002 - Ementário nº 2094-3) (os grifos são do original)

V

A NÃO-CUMULATIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO

22. Diferentemente da doutrina de ponta, recentemente surgiu uma segunda corrente, na análise do instituto da não-cumulatividade, que examina o termo "não-cumulatividade" *isoladamente*, sem se atentar para o **inteiro teor** desse instituto, tal como definido pela própria Constituição.

23. Com efeito, descobrir a natureza jurídica de um instituto, ou seja, o que ele é e quais os efeitos que irradia, é centrar a interpretação na dicção que a Constituição lhe dá. No caso em apreço, eis como a Constituição **define** a técnica da não-cumulatividade (art. 153, § 3º, II):

"O IPI será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores."

24. Desdobremos essa expressão, para poder aferir, com segurança, seu conteúdo, sentido e alcance, e, portanto, quais os efeitos que irradia.

a) **O IPI será não-cumulativo...** - Em que consiste a "não-cumulatividade"? É, obviamente, o tributo que não é "cumulativo". O IPI, se cumulativo fosse, incidiria em cada operação de industrialização, sem compensação alguma. O IPI não-cumulativo é aquele que surte efeitos *diferentes* do IPI cumulativo.

25. A Constituição prossegue, *complementando*:



b) ... **compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores** - Agora, temos a definição completa da técnica da não-cumulatividade, dada pela própria Constituição. Ou seja, a não-cumulatividade é operada por meio de "compensação". E como se opera a compensação? A Constituição responde: do IPI devido pela venda que **B** faz a **C**, **B** compensa o IPI que **A** lhe cobrou na operação **A-B**. Destarte, a expressão teórica é traduzida, na prática, por simples cálculo aritmético (pois o *objeto* do tributo é a *prestação pecuniária* - Art. 3º, CTN).

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

27. Essa é a definição, é a estrutura básica, fundamental, que a Constituição oferece, e que há de prevalecer, em face da "*intangibilidade da ordem constitucional*".⁵

28. Enfim, a interpretação constitucional não apresenta maiores complexidades. Tampouco dá margem, a Constituição, a maiores divagações doutrinárias, porquanto deve, a não-cumulatividade, ser interpretada com seu *complemento*.

VI O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

29. Como é cediço, a "lei complementar" tem por função "complementar" a Constituição, nos estritos termos que esta autoriza.

30. A Lei nº 5.172, de 25.10.1966, ganhou *status* de lei complementar em face da Constituição de 24.01.1967, recebendo, em seguida, a denominação de "Código Tributário Nacional" (CTN), por força do art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13.03.1967.

⁵ Extraído do voto do Min. Marco Aurélio - RE 150.764-PE (RTJ 147, p. 1042). No mesmo sentido, de se preservar a Constituição, como valor mais alto, entre tantas outras manifestações: Min. Sydney Sanches, RE 150.764-PE (RTJ 147, p. 1062); Min. Sepúlveda Pertence - ADI 447-DF (RTJ 145, p. 55-56).



31. A Emenda Constitucional nº 1, de 17.10.1969, deu nova redação à CF de 1967, outorgando, à lei complementar (CTN), poder para estabelecer, entre outros, normas gerais de direito tributário.

32. A atual Carta de 1988 manteve a mesma outorga, no art. 146, com alguns acréscimos.

33. Dentro da atribuição dessa competência, explicita o CTN:

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

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

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

34. Em assim dispondo, o CTN mantém perfeita adequação à diretriz constitucional, para os mesmos efeitos práticos. Tal adequação sempre foi reconhecida, e jamais contestada, pela doutrina pátria, como se pode ver da manifestação ofertada pelo professor Ives Gandra da Silva Martins (transcrita no item IV).

35. Com o mesmo entendimento, entre tantos outros (III Simpósio), Hugo de Brito Machado:⁶

"2.2 Não-cumulatividade por produto e por período

No art. 153, § 3º, inciso II, está dito que o IPI *será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*. Se interpretado literalmente esse dispositivo, teríamos um IPI não cumulativo por produto. Isso, porém, é, na verdade, impraticável, especialmente nas indústrias de produtos variados.

Assim, prevalece a regra do Código tributário Nacional, que, para tornar viável o princípio constitucional, estabelece a não-cumulatividade por período. (...)

Nos termos do CTN, *"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 a produtos nele entrados"* (art. 49). Explica, outrossim, o Código que *"o saldo verificado, em determinado*

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Atlas, 2003, pp. 497-498.



período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes" (CTN, art. 49, parágrafo único).

Em uma empresa industrial, por exemplo, isto significa dizer o seguinte: a) faz-se o registro, como crédito, do valor do IPI relativo às entradas de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, e outros insumos, **que tenham sofrido a incidência do imposto ao saírem do estabelecimento de onde vieram**; b) faz-se o registro, como débito, do valor do IPI calculado sobre os produtos que saírem. No fim do mês é feita a apuração. Se o débito é maior, o saldo devedor corresponde ao valor a ser recolhido. Se o crédito é maior, o saldo credor é transferido para o mês seguinte." (grifamos)

36. Se, como asseverado pelo mestre da UFC, é lançado a crédito o valor do IPI de insumos *"que tenha sofrido a incidência do imposto ao saírem do estabelecimento de onde vieram"*, e se a legislação do IPI estabelece que *"o campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI"* (Art. 13, Lei 9.493/97) o contribuinte calcula e lança o crédito com base nas alíquotas constantes na TIPI, quer seja 5% ou 27%, quer seja 7%, 1%, 0%, 8%, 70% ou 30%.

VII A LEI ORDINÁRIA DO IPI E A NÃO-CUMULATIVIDADE

37. A legislação do IPI mantém conformidade tanto com a Constituição, quanto com o Código Tributário Nacional, fenômeno que se registra desde a Lei nº 4.502, de 30.11.1964 (antiga Lei do *Imposto de Consumo* - convolado em IPI), atualmente vigente com alterações posteriores.

38. Decretos regulamentares foram-se sucedendo, com a finalidade de manter atualizada a legislação de regência, e o Regulamento do IPI (RIPI), aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 1998, tal como o anterior (Decreto 87.981/82), dispõe:

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

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



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

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

40. Se, como bem ensina o Min. Moreira Alves⁷, "*não se interpreta a Constituição pela lei mas a lei é que é interpretada pela Constituição*", constataremos que a legislação do IPI (Regulamento e Tabela) traduz, na prática, com extremo rigor e perfeição, a técnica da não-cumulatividade.

41. Tampouco jamais foram contestados, ou declarado inconstitucionais, os dispositivos da legislação do IPI, que adotam a alíquota zero, e os que não conferem direito de crédito (*presumido*), na aquisição de insumos tributados à alíquota zero.

VIII ALÍQUOTA ZERO E ISENÇÃO: INSTITUTOS DISTINTOS

42. A Constituição Federal de 1988, tal como a de 1967-69, prevê a figura da "alíquota zero", no art. 153, nestes termos:

"§ 1º. É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V."

43. Reforça o entendimento (possibilidade de fixar a alíquota em 0%), o dispositivo que prevê que o IPI "*será seletivo, em função da essencialidade do produto*" (art. 153, § 3º, I).

44. Pelo que se vê, a Constituição não veda a fixação de "alíquota zero". Antes, permite. Todavia, o mais importante a observar, é que a

⁷ MOREIRA ALVES, José Carlos. Conferência perante o XXV Simpósio Nacional de Direito Tributário coordenado pelo Prof. Ives Gandra da Silva Martins, e relatório de Fátima Fernandes Rodrigues de Souza e Vittorio Cassone. *Pesquisas Tributárias - Nova Série 7*. São Paulo: co-edição Centro de Extensão Universitária e Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 19.



Constituição outorga ao Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do IPI.

45. Portanto, a Constituição outorga poderes, tanto à LEI, quanto ao DECRETO, para tratar das alíquotas do IPI. Em sendo assim, a legislação do IPI mantém conformidade com o preceito constitucional.

46. Nesta altura, cabe a seguinte pergunta: onde reside a inconstitucionalidade de tais disposições infraconstitucionais?

47. A legislação do IPI sempre manteve distintas as figuras jurídico-tributárias da "alíquota zero" e da "isenção". O RIPI/98 trata desses dois institutos jurídico-tributários em separado, em face da natureza própria de cada um. Confira-se:

Sobre alíquota zero:

"Art. 2º.

Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com **alíquota**, ainda que **zero**, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "N/T" (não tributado) (Lei nº 9.493, de 10 de setembro de 1997, art. 13)."

"Art. 56. Quando se tornar necessário atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções, poderão as **alíquotas**, por decreto, ser reduzidas até **zero** ou majoradas, até trinta unidades percentuais (Decreto-lei nº 1.199, de 1971, art. 4º).

"Art. 117. O imposto será calculado mediante aplicação das **alíquotas**, constantes da TIPI, sobre o valor tributável dos produtos (Lei nº 4.502/64, art. 13)."

Sobre isenção: (entre outras disposições, sempre específicas)

"Art. 46. Se a **isenção** estiver condicionada à destinação do produto e a este for dado destino diverso do previsto, estará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento do imposto e da penalidade cabível, como se a isenção não existisse (Lei nº 4.502, de 1964, art. 9º, § 1º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 37, inciso II).

48. Consta-se, então, que, enquanto a *isenção* contém regras próprias, inclusive, sujeita a condições e requisitos (art. 176, CTN), a



alíquota zero expressa uma alíquota, embora "*livre ou zero*" (como entendido pelo STF), surtindo os mesmos efeitos das demais alíquotas - já que a alíquota 0, 10, 30, 70, etc., estão, todas, contidas na Tabela do IPI.

49. Portanto, não prevaleceu a tese de uma das correntes doutrinárias, segundo a qual a isenção *impede* a incidência tributária, ou que mutila a regra-matriz de incidência. Isto porque, se a isenção "exclui" o crédito tributário (Arts. 97, VI; 175, I, e 176, CTN), significa que o crédito tributário "existia", pois só se exclui algo que existe. Portanto, a incidência tributária existe, sendo excluída pela lei da isenção. E tanto é verdade que, se a "condição" não for cumprida (Art. 176, CTN), persiste a obrigação tributária (crédito tributário do Fisco).

50. A Eg. Suprema Corte tem afirmado, e reafirmado, esse entendimento. Nos EDiv em RE 107.852-9/SP, acórdão unânime de 25-04-96 (DJU 1º-07-96, p. 23864), o Plenário do STF, pelo voto do Relator, Min. Maurício Corrêa, voltou a se manifestar, referindo-se ao voto proferido pelo Min. Carlos Madeira no ERE 104.963 (RTJ 120/1232), no sentido de que:

"A isenção do imposto incidente sobre matéria-prima consumida no processo de industrialização significa apenas exclusão da sua exigibilidade. A obrigação tributária nasce com o fato gerador, que é a entrada da matéria-prima, mas o crédito tributário é afastado pelo favor fiscal."

51. Como se percebe, apesar de renomados os doutrinadores pertencentes àquela corrente, não pode, tal doutrina, sobrepor-se à expressa disposição do CTN, e à própria CF, art. 150, § 6º. E, seja, como for, ficou superada pela reiterada manifestação do Supremo Tribunal Federal.

52. Enfim, mesmo anteriormente à Emenda Constitucional nº 3, de 1993 (que, ao dar nova redação ao § 6º do art. 150 da CF/88, passou a prever que qualquer benefício fiscal só poderá ser concedido mediante lei específica), diferentemente da alíquota zero, o CTN ofertava tratamento especial à "isenção", tal como afirmado pelo Min. Bilac Pinto no RE 76.284 (RTJ 70/760), trazido à colação pelo Min. Octávio Gallotti, em voto-condutor no RE 109.047-2-SP (DJU 26-09-86), do qual extraímos o seguinte trecho (fls. 499):



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

53. Sobre tal natureza jurídica da *isenção*, o mesmo entendimento é mantido por Rubens Gomes de Sousa, como veremos no item 9.

IX

O PARECER DE GERALDO ATALIBA E CLEBER GIARDINO

54. Para consubstanciar o direito ao crédito "presumido" do IPI, na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, alguns estudiosos se reportam ao parecer ofertado por Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, constante da Revista de Direito Tributário, vol. 46, pág. 73/89, out/dez-1988, Ed. Revista dos Tribunais.

55. Entretanto, com a devida vênia, os saudosos mestres trataram de hipótese *inversa*, ou seja, não quanto aos *insumos* tributados à alíquota zero (operação **A-B**), mas aos *produtos* tributados à alíquota zero ou isentos (operação **B-C**).

56. Confira-se pelo *título* do parecer e da *consulta*:

TÍTULO:

ICM e IPI - Direito de crédito - produção de mercadorias isentas ou sujeitas à alíquota "zero".

CONSULTA:

As consulentes são ... indústrias produtoras de ... produtos industrializados isentos ou sujeitos a regime de "alíquota-zero", no que se refere à incidência do ICM e/ou IPI. Para produzi-las adquirem matérias primas, materiais de embalagens e demais insumos industriais; tais componentes, **tributados**, propiciam normal consignação de "créditos" de ICM e/ou de IPI em seus registros fiscais. Esses créditos deveriam ser "estornados" ou anulados - quando da realização das vendas (ou outras saídas) **não tributadas** - conforme prescreve a legislação ordinária relativa àqueles tributos.

Entendem as consulentes, porém, que tais exigências (de "estorno") não têm apoio constitucional." (*grifei*)



57. Em sendo assim, tal entendimento **não serve** de paradigma, para dizer que tais saudosos mestres eram de parecer que a aquisição de insumos, à alíquota zero", conferiria direito ao crédito "presumido" do IPI.

58. Tampouco se tem notícia de que, nos inúmeros eventos que o mestre Geraldo Ataliba organizou, e nos vários estudos e pareceres que publicou (veja-se, por exemplo, a coletânea composta de três volumes - Ed. Revista dos Tribunais, 1978 a 1980), tenha aventado a possibilidade de tomar de empréstimo a alíquota prevista para a operação **B-C**, a fim de viabilizar o crédito relativo à operação **A-B**.

59. A mesma ausência se nota nos vinte e sete (27) Simpósios Nacionais de Direito Tributário, coordenados pelo mestre Ives Gandra da Silva Martins (que, costumeiramente, trata de "*temas polêmicos e não pacificados na doutrina e na jurisprudência*" - cf. *Apresentação* do vol. 18).

X

PRODUTO "NT" E O DIREITO AO CRÉDITO DO IPI

60. *Tradicionalmente*, institutos tais como o da *incidência*, *não-incidência* e *isenção*, são inconfundíveis.

61. Rubens Gomes de Souza, saudoso co-autor do CTN/66, esclarece:⁸

A) ***Incidência*** é a situação em que um tributo é devido por ter ocorrido o respectivo fato gerador; ex: o fato gerador do imposto predial é a propriedade de imóvel construído na zona urbana: logo, sempre que exista um terreno com construção, situado na zona urbana, incide o imposto predial:

B) ***Não incidência*** é o inverso da incidência: é a situação em que um tributo não é devido por não ter ocorrido o respectivo fato gerador; retomando o mesmo exemplo acima: se o terreno estiver situado na zona urbana, mas não construído, ou se, embora construído, estiver fora da zona urbana, não incide o imposto predial. Uma hipótese especial de não incidência é a imunidade, a que já nos referimos (§ 22), e de que voltaremos a tratar (§ 58).

⁸ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975, p. 96/97.



C) **Isenção** é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido; voltando ainda ao mesmo exemplo: se a lei concede isenção do imposto predial aos edifícios das embaixadas e consulados, um prédio situado na zona urbana, que como já vimos incide no imposto, se for ocupado por embaixada ou consulado fiscal ficará dispensado do seu pagamento, isto é, ficará isento por força de lei.

É importante fixar bem as diferenças entre não-incidência e isenção: tratando-se de não incidência, *não é devido o tributo porque não chega a surgir a própria obrigação tributária*; ao contrário, na isenção o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento; por conseguinte, a isenção pressupõe a incidência, porque é claro que só se pode dispensar o pagamento do tributo que seja efetivamente devido." (o grifo é meu)

62. Ora:

- a) se o IPI incide sobre "produtos industrializados" (art. 153, IV);
- b) se constitui fato gerador do IPI (quanto aos de produção nacional) a saída do respectivo "estabelecimento produtor" (art. 2º, II, Lei 4.502/64);
- c) se "estabelecimento produtor" é todo aquele que "industrializar produtos" sujeitos ao IPI (art. 3º, Lei 4.502/64);
- d) se é considerada "industrialização" qualquer operação que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do "produto" (art. 3º, parágrafo único, Lei 4.502/64),

como é possível conferir direito ao crédito do IPI na aquisição de, *por exemplo*, PEIXES VIVOS (Código NCM 0301 na Tabela do IPI); ou OVOS DE GALINHA (0407.00.11), **que estão fora do campo da incidência do IPI?**

63. Somente quando se inicia a primeira operação de industrialização, é que se entra no *campo de incidência* do IPI.

64. E como fica a **não-cumulatividade**, em confronto com a **cumulatividade**, no caso?

65. Dúvida não há, no sentido de que, só se pode falar desses dois institutos constitucionais, no momento em que os produtos começam a ser tributados, em operações *plurifásicas* (mínimo duas: **A-B** e **B-C**).

66. Se temos um peixe, um ovo de galinha, uma sucata, um desperdício industrial, como é possível, na operação **B-C**, conferir a **B**



direito de crédito "presumido" do IPI, relativo à operação **A-B** (cujos insumos são "NT" - os que se situam *fora* do campo da incidência do IPI), tomando de empréstimo a alíquota da operação **B-C**?

67. Do ponto de vista jurídico-constitucional-tributário, parece-nos, com a devida vênia, um contra-senso. A teoria de Rubens Gomes de Sousa nos leva, inexoravelmente, a tal conclusão.

68. Tampouco nos consta que, quer na doutrina, quer na jurisprudência, tenha-se, em alguns casos, tomado de empréstimo, na operação **A-B**, a alíquota pertencente à operação **B-C**.

XI INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO

69. Se a Constituição distingue a "isenção" da "alíquota zero"; e se a legislação do IPI dispõe no mesmo sentido, com crédito do IPI a insumos tributados à alíquota zero, no montante de "zero" (porque é o que foi "cobrado", na dicção constitucional), mesmo que se admita a existência de mais de uma corrente doutrinária a explicar o *quantum* a creditar (0%, ou outro percentual, ou um 3º ou 4º critério), é de se reconhecer a constitucionalidade da legislação do IPI, em "*interpretação conforme à Constituição*", *verbis*:

"Impossibilidade, na espécie, de se dar interpretação conforme à constituição, pois essa técnica só é utilizável quando a norma impugnada admite, dentre as várias interpretações possíveis, uma que compatibiliza com a Carta Magna, e não quando o sentido da norma é unívoco, como sucede no caso presente." (ADIMC 1.344/ES, STF, Plenário, Moreira Alves, 18.12.95, DJU 19.04.96, p. 12212. No mesmo sentido: Rp 1.417-7, STF, Plenário, Moreira Alves, 15.04.88 - Lex JSTF 117/224).

XII CUMULATIVIDADE E NÃO-CUMULATIVIDADE: EFEITOS PRÁTICOS

70. Os pontos até aqui examinados, devem ser complementados, no sentido de verificar de que forma é operada a "compensação".



71. Para tanto, além das hipóteses das letras "a", "b" e "c" ofertados por J.J. Philippe (trazidos à colação pelo professor Alcides Jorge Costa), complementamos com os *exemplos* que se seguem.

72. Haveremos de ter presente que a **alíquota zero** ("0%") é espécie de tributação (art. 2º, Par. único, RIPI/98), pelo que o lançamento, a crédito, do *quantum* apurado com a aplicação de "0%" (alíquota *livre* ou zero, no dizer do STF), não ofende a técnica da não-cumulatividade, tendo em conta, quanto à aquisição do insumo **isento** ("xarope" para produção de Coca-Cola na ZFM), a decisão do STF, tida no RE 212.484.

73. Confira-se:

1) *cumulatividade*: (operação A-B) 10 + 30 (operação B-C) = 40 de IPI.

2) *não-cumulatividade*: (A-B) 10 + 20 (B-C 30 - 10 de A-B) = 30 de IPI, onde:

2.1 - *alíquota zero*: (A-B) 0 + 30 (B-C) = 30 de IPI.

2.2 - *isenção sem crédito*: (A-B) nihil + 30 (B-C) = 30 de IPI.

2.2.1 - *isenção com crédito*: (A-B: pela TIPI seria 10, que a lei dispensa) nihil + 30 (B-C) = 30 de IPI - 10 (de crédito que compensa da operação A-B) = 20 de IPI.

Em que:

a) na alíquota "0" (2.1), e na isenção **sem** direito de crédito (2.2), a não-cumulatividade foi respeitada (do contrário, o total do IPI alcançaria o montante de 40);

b) **com** o direito de crédito do IPI na isenção, o total efetivamente recolhido é 20, e não 30, porque 10 (compensado) corresponde ao IPI da isenção que, a teor do RE 212.484, deve ser suportado pela União, em face de LEI. Esta LEI, que concede a isenção, é que representa um **plus**, inexistente na alíquota zero, motivo pelo qual se justifica a diferença na totalidade do IPI pago à União (20 *versus* 30), ambas menores em relação à técnica da cumulatividade (40 de IPI).

74. Mesmo que haja mais de duas ou três operações de industrialização, com a inserção da alíquota "0" no meio delas, na simulação A-B, B-C, C-D, D-E, constataremos, da mesma forma, que a não-cumulatividade não é ofendida.

75. Exemplo, em que o IPI é:

1. *Cumulativo*: A-B 10 + 0 B-C + 50 C-D + 70 D-E = 130;



2. *Alíquota zero*: $A-B$ 10 + 0 $B-C$ + 50 $C-D$ + 20 (70-50) $D-E$ = 80

76. Cumpre lembrar, aqui, a doutrina trazida à colação pelo mestre da USP, Alcides Jorge Costa, sobre as distorções que podem ocorrer, de conformidade com o critério adotado (ver item 4).

77. Tais números podem, até, ser apresentados sob outro ponto de vista, sob diferente ótica, mas divorciada da diretriz constitucional. Isto por não se observar, rigorosamente, a fórmula ofertada pela Constituição (art. 153, § 3º, II), qual seja:

Do IPI devido por **B**, na operação **B-C**, compensa-se o IPI cobrado por **A**, na operação **A-B**.

78. Três (3) são os pontos sobre os quais deve repousar o intérprete, no oferecimento de *exemplos* que procuram comparar a cumulatividade com a não-cumulatividade, para fiel observância da Constituição:

1º) a fórmula descrita pela CF/88 no art. 153, § 3º, II, onde sobreleva notar a expressão montante "cobrado" (ou montante "devido", segundo parte da doutrina, aspecto que não altera a essência, porquanto a doutrina não pode alterar o *cerne* da disposição constitucional);

2º) o montante do IPI, no somatório de todas as etapas, apurado na "não-cumulatividade", confrontando-o com o montante do IPI apurado na "cumulatividade" (tendo em vista que são, estes, os dois sistemas básicos adotados pela Constituição);

3º) o valor total do IPI pago à União.

79. Como é sabido, as alíquotas "positiva" e "0%", e os produtos "NT", fazem parte integrante da Tabela do IPI. O ato estatal de "majorar ou reduzir" alíquotas, sempre foi reconhecido como válido pelo Supremo Tribunal Federal.

80. *Exemplo*: no RE 225.602-8-CE, a decisão do Plenário do STF foi unânime, conhecendo e dando provimento ao RE interposto pela União Federal (Carlos Velloso, 25.11.98 - DJU 06.04.2001, Ementário 2026-6). De sua ementa, selecionamos item, que transcrevemos:



"II. A motivação do decreto que alterou as alíquotas encontra-se no procedimento administrativo de sua formação, mesmo porque os motivos do decreto não vêm nele próprio."

XIII O ARTIGO 11 DA LEI 9.779/99

81. Como é sabido, o "saldo credor" dá-se, geralmente, em vista de saídas *incentivadas*, com manutenção do crédito do IPI, como, por exemplo, ocorre nas saídas destinadas à *exportação*, quer seja diretamente, ou por meio de empresas comerciais exportadoras (*trading companies*), sempre nos termos da LEI. Dependendo do volume das exportações, a empresa pode chegar a ter considerável **saldo credor acumulado**.

82. Em hipóteses tais, a lei pode dar solução, tal como o fez o art. 11 da Lei nº 9.779, de 19.01.99, *verbis*:

"Art. 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." (destacamos)

83. Pela leitura desse artigo, nota-se que o saldo credor ficou acumulado porque **B** credita-se do IPI cobrado por **A** pela venda de "insumos" (tributados) que esta lhe fez (operação **A-B**), e **B**, na operação **B-C**, destina os "produtos" resultantes da industrialização (parcial ou totalmente) à exportação para o exterior, ou para a Zona Franca de Manaus, ou, ainda, em operação interna em que a lei assegure a manutenção do crédito - *mesmo que* o produto saia do estabelecimento **B**, tributado à alíquota zero.

84. Hugo de Brito Machado⁹, examinando o art. 11 da Lei 9.779/99, assinala que o direito à **utilização** do **saldo credor acumulado** "*decorre da Constituição Federal*", deixando claro, entretanto, que essa Lei "*nada*

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2003, pp.507-508.



mais fez do que reconhecer o **direito ao uso dos créditos** relativos aos insumos empregados na industrialização de produtos isentos ou não tributados". Deflui, portanto, dessa afirmação, que o art. 11 cuidou do uso dos créditos (ou seja, dar solução ao saldo credor acumulado), e não de conceder, a **B**, "crédito presumido" na aquisição, que **B** faz de **A**, de insumos tributados à alíquota zero.

XIV A JURISPRUDÊNCIA DO STF

85. O Colendo Supremo Tribunal Federal, anteriormente à Carta de 1988, sempre distinguiu a "alíquota zero" da "isenção", quer nas importações (RE 99.825-0/SP, 1ª Turma, Néri da Silveira, unânime, 22.03.85 - DJU 05.09.86, ementário 1.431-2; RE 92.146-0/SP, 2ª Turma, Cordeiro Guerra, unânime, 25.04.80), quer nas operações *internas*.

86. Tal orientação pode ser deduzida do RE 109.047-2-SP (STF, 1ª Turma, unânime, 29-08-86, DJU 26-09-86, ementário 1.434-3). Do voto-condutor do relator, Min. Octávio Gallotti, reproduzimos os seguintes trechos:

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

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 RE 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 corresponde 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”.

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 factual, 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). (...).

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 TÁVORA, 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).” (grifamos)

87. Percebe-se, então, que o Supremo Tribunal Federal examinou os efeitos da alíquota “zero” tanto nas *importações*, quanto nas *operações internas*. Com efeito.

88. Do mestre das Arcadas, Ruy Barbosa Nogueira, colhemos a seguinte manifestação, em trecho que selecionamos:¹⁰

“Alíquota zero. Solução do STF.

XVII – Acontece, porém, que o Supremo Tribunal Federal, ao depois, examinando a natureza jurídico-fiscal da “alíquota zero”, veio a assentar, pacificamente, que a alíquota zero nada tem a ver

¹⁰ BARBOSA NOGUEIRA, Ruy. Trecho extraído de Parecer intitulado “IPI, Alíquota zero e manutenção dos créditos relativos a matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem” (*Direito Tributário Atual*. Co-edição IBDT e Resenha Tributária, 1989, vol. 9, págs. 2213/2235).





com a não-incidência nem com a isenção. Que a alíquota zero, como categoria da técnica fiscal significa tributação qualificada ou incidência cuja alíquota é zero e essa alíquota mantém ou qualifica a hipótese como de incidência." (grifamos)

89. Do co-autor do CTN, o saudoso mestre Gilberto de Ulhôa Canto, colhemos:¹¹

"49 (1348). No caso específico do IPI, o STF teve ensejo de recusar o direito ao crédito no caso de insumo cuja saída anterior era realizada sob o regime de alíquota zero, figura que, segundo sua pacífica e reiterada jurisprudência, não é considerada como isenção. Assim, coerente com esse entendimento, e o de que só na isenção há direito de aproveitamento do crédito do tributo como se devido fosse, a conclusão parece lógica face às premissas em que a Corte situou a hipótese." (grifamos)

90. Certamente, a autoridade destes dois grandes mestres, não deixam dúvidas quanto à interpretação que deram à jurisprudência do Colendo Supremo Tribunal Federal.

91. A natureza jurídica da "alíquota zero" é a mesma, quer seja nas importações, quer nas operações internas. É a LEI que lhe muda os efeitos tributários, nas hipóteses em que concede incentivos ou benefícios fiscais.

XV OS TRIBUNAIS REGIONAIS FEDERAIS

92. Nos cinco Egrégios Tribunais Regionais Federais, registram-se decisões assaz divergentes, mormente porque a maioria delas proferidas em Agravos de Instrumento.

93. Nas hipóteses em que deferido o pedido, reportam-se à decisão do Supremo Tribunal Federal, tida no RE 212.484.

94. Veja-se, a título de exemplo:

¹¹ ULHÔA CANTO, Gilberto. Trecho extraído do Parecer intitulado "IPI. Não-cumulatividade. Direito à compensação de créditos referentes a matéria-prima isenta. Disciplina diferente da que prevalece atualmente em relação ao ICMS. Isenção, natureza jurídica e efeitos" (*Direito Tributário Aplicado – Pareceres*. Ed. Forense Universitária, 1992, págs. 360/376).



TRF da 3ª Região:

1 - "Se nada foi pago a título de IPI, impossível falar-se em violação ao princípio da não-cumulatividade, cuja dicção constitucional é clara ao estabelecer que o imposto sobre produtos industrializados "será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores" (art. 153, inc. IV, § 3º, inc. II).

Nesse sentido vem se manifestando a E. Quarta Turma desta Corte, não só ao examinar a apelação acima referida como também quando do julgamento do agravo de instrumento nº 1999.03.00.006497-4, de relatoria da E. Des. Federal Therezinha Cazerta, julgado em 31/5/00." (Proc. 2002.03.00.018943-7, AG 155343, Newton de Lucca, 04.11.02 - DJU-2 de 14.11.02, p. 623).

TRF da 4ª Região:

2 - "5. Quanto à forma de fazer não incidir o IPI sobre os insumos, ou o contribuinte (1) exclui da base de cálculo dos produtos fabricados o valor dos insumos adquiridos com alíquota zero, aplicando a alíquota sobre o saldo, ou (2) aplica sobre os insumos adquiridos com alíquota zero a alíquota dos respectivos produtos fabricados e lança o valor resultante a crédito em sua escrita. O resultado fiscal será exatamente o mesmo." (AG 2002.04.01.045425-9/RS, Luiz Carlos de Castro Lugon, 15.10.2002 - DJU-2 de 31.10.2002, p. 739 - RDDT 88/219

TRF da 5ª Região:

3. "Trata-se de Agravo de Instrumento (...) no qual o douto Magistrado indeferiu o pleito da Agravante no sentido de autorizá-la a escriturar, atualizar monetariamente e fazer uso dos créditos relativos a insumos, materiais intermediários, de embalagem e de consumo industrializados, tributados, não tributados, isentos ou sujeitos a alíquota zero (...).

8. Por conseguinte, quando a operação anterior ostentar a alíquota zero (0%), não há efetivamente o crédito do IPI a ele relativo, por não ter ocorrido a hipótese de seu pagamento.

9. Entretanto, há situações em que *não se dá o pagamento do IPI e, ainda assim, ocorre o creditamento do seu valor*, mas em tais casos não se trata de aplicação imediata e direta do princípio da *não-cumulatividade*, mas sim de outra figura de igual relevância jurídica, qual seja a da *isenção tributária*, deferida em razão da política de incentivos fiscais para determinadas regiões do País e de tão reconhecida importância para o desenvolvimento regional.

10. Essa figura (*isenção tributária*) também acarreta o não pagamento do tributo, mas por outra causa, em tudo diferente da alíquota zero (0%), com a qual não se confunde. (...)



17. Por conseguinte, o pleito da Agravante há que ser indeferido, tendo em vista que, como já foi mencionado, as aquisições, no Mercado Interno, de produtos industrializados com a alíquota zero (0%) de IPI, não geram direito ao crédito." (Proc. 2000.05.00.056096-2, AGTR 33.433-PE, Napoleão unes Maia Filho, 19.02.2001, DJU-2 de 06.03.2001, p. 1511-12 - RDDT 68/204)

XVI O CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI

95. O crédito "presumido", na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, não é previsto na legislação do IPI.

96. Importante observar que a exigência de LEI para concessão de benefícios fiscais vem antes mesmo da Emenda Constitucional nº 3, de 1993, por força dos artigos 97, VI e 176, do CTN, assim como pelo próprio art. 151, III, CF/88.

97. Eis a nova redação do § 6º, do art. 150, CF/88, dada pela EC nº 3, de 1993:

"§ 6º. Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, **concessão de crédito presumido**, anistia ou remissão, relativo a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g." (grifamos)

98. Mesmo que a EC 3/93, tenha-se originado por este ou aquele *motivo*, é cediço que a norma constitucional deve ser examinada em plenitude, para dela extrair todos os efeitos possíveis. É essa a diretriz imprimida pela *teoria da interpretação constitucional*.

99. Mas, de qualquer forma, como se disse, o CTN, que é de 1966, já cuidava da matéria.

100. Para o crédito "presumido", não é possível equiparar os efeitos decorrente da "isenção" e da "alíquota zero".

101. Na isenção, o fato gerador ocorre, surge a obrigação tributária, mas a LEI dispensa o seu pagamento. De fato, se o CTN, nos artigos 175 e 176, diz que a isenção "exclui" o crédito tributário, significa que a



obrigação existe (obviamente, só pode ser excluído algo que existe), mas sobrevém a LEI para dispensar o seu pagamento. É assim que, coerentemente, o Supremo Tribunal Federal tem decidido.¹²

102. Na aquisição de insumos "isentos", ocorre o fato gerador, a TIPI fixa a alíquota positiva (digamos 1% para mais), mas a lei dispensa seu pagamento. Em hipóteses tais, o STF, no RE 212.484, decidiu pelo direito de crédito com base na alíquota (do insumo "xarope" para produção de Coca-Cola), constante da TIPI (no caso, digamos 27%).

103. Na "alíquota zero", a alíquota constante da TIPI é "zero" (0%), pelo que, de conformidade com a art. 153, § 3º, II, da Constituição, foi cobrado "zero", e "zero" terá, então, de ser o crédito.

104. No entanto, decisões judiciais há que, em face da inexistência de alíquota "positiva", permitem o crédito "presumido" (**suprindo a ausência de lei, legislando**) para os insumos tributados à alíquota zero, e para tanto tomam de empréstimos a alíquota do produto industrializado com aqueles insumos. Ou seja: faltante a alíquota na operação **A-B**, toma-se de empréstimo a alíquota da operação **B-C**. Assim procedendo, suprem a ausência de lei, exercendo a função de **legislador positivo**, o que é vedado pelo art. 2º, CF.

105. Por conseguinte, falta, ao critério utilizado, fundamentação, a não ser que se recorra a uma interpretação puramente econômica, sem suporte em fundamentação jurídico-constitucional.

106. Com efeito, se a Constituição (o CTN e a legislação do IPI) distingue a isenção da alíquota zero; e se a isenção, contrariamente à alíquota zero, é sempre decorrente de lei, a **concessão** do crédito "presumido", na aquisição de insumos tributado à alíquota zero, depende de **ato** do Poder Legislativo.

¹² Nos EDiv em RE 107.852-9/SP (DJU 01.07.97, p. 23.864; RJ/IOB 1/10071), o Plenário do STF, pelo voto do Relator, Min. Mauricio Correa, voltou a manifestar-se, citando voto proferido pelo Min. Carlos Madeira no ERE 104.963 (RTJ 120/1232), no sentido de que "a isenção do imposto incidente sobre matéria-prima consumida no processo de industrialização significa apenas exclusão de sua exigibilidade. A obrigação tributária nasce com o fato gerador, que é a entrada da matéria-prima, mas o crédito tributário é afastado pelo favor fiscal".

Uma segunda corrente doutrinária, respeitável, afirma que a isenção é hipótese de não incidência. Todavia, a nosso ver afronta o texto expresso do CTN, que tem suporte constitucional (art. 146, III, b, CF/88). Ademais, o STF, em mais de uma oportunidade, firmou jurisprudência, por maioria absoluta, pelo que, mantendo a mesma orientação (ressalvada a hipótese de novo fundamento, ou por motivo relevante), oferta segurança jurídica.



107. Por exemplo, o Regulamento do IPI prevê, no art. 165, crédito presumido como ressarcimento do PIS/PASEP e COFINS, e no art. 166 determina que tal crédito presumido resulte da aplicação do percentual de 5,37% incidente sobre o valor dos insumos adquiridos. De tais artigos, reproduzimos as partes essenciais:

"Art. 165. A empresa produtora e exportadora de mercadorias racionais fará jus a crédito presumido do imposto, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nº 7, de 7 de setembro de 1970; 8, de 3 de dezembro de 1970; 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo (Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, art. 1º)."

"Art. 166. O crédito fiscal a que se refere o artigo anterior será o resultado da aplicação do percentual de cinco inteiros e trinta e sete centésimos por cento sobre a base de cálculo definida no § 1º (Lei nº 9.363, de 1996, art. 2º, § 1º).

§ 1º. A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidas no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (Lei nº 9.363, de 1996, art. 2º)." (grifamos)

108. Alguns entendem, ainda, que o direito ao *crédito presumido* se justifica, na alíquota zero, porque esta é decorrência de mecanismo extra-fiscal para regular o mercado, interno e/ou externo.

109. Com a devida vênia, tal entendimento não procede, pois cabe ao Poder Executivo estabelecer, através de atos próprios (Decreto, Portaria), e com base "*nos limites e condições estabelecidos em lei*" (art. 153, § 1º), instrumentos de política econômica. Com efeito, estabelece o Decreto-lei nº 1.199/71:

"Art. 4º. O Poder Executivo, em relação ao IPI, quando se torne necessário atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções, fica autorizado:

I - a reduzir alíquotas até 0 (zero);

II - a majorar alíquotas, acrescentando até 30 (trinta) unidades ao percentual da incidência fixado em lei;



III - a alterar a base de cálculo em relação a determinados produtos, podendo, para esse fim, fixar-lhes valor tributável mínimo."

110. Se tal política cabe ao Poder Executivo, e se o Poder competente não concede o "crédito presumido" nas hipóteses de aquisição de insumos à alíquota zero, parece-nos evidente que, nesse conjunto de atos reguladores, legais e constitucionais, acha-se estabelecida a política extra-fiscal reguladora do mercado interno e/ou externo.

111. Trata-se de uma discricionariedade conferida pela Constituição ao Poder Executivo, o qual tem o "poder", e o "dever", de governar.

112. A rigor, nenhum dos "planos econômicos", de densidade maior, foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, reconhecendo o poder (de regular a economia) inerente ao Executivo - embora algumas disposições, periféricas, possam ser declaradas inconstitucionais, se afrontarem a Constituição.

XVII A TABELA DO IPI - EXEMPLOS

113. A Tabela do IPI, anexa ao Decreto nº 4.070, de 24.12.2002 (assim como a TIPI anterior), representa importantíssimo instrumento que o Poder Executivo se utiliza para preservar os interesses do País.

114. Folheando-a, observa-se que sua elaboração obedece à orientação firmada pelo princípio da seletividade, em função da essencialidade do produto (art. 153, § 3º, I, CF/88).

115. *Exemplos* de alguns Códigos de produtos constantes do Decreto nº 4.010/01 - Tabela do IPI:

Código NCM	Descrição	Alíquota (%)
0301	Peixes vivos	NT
0407.00.11	Ovos de galinha	NT
	Ex 01 - Conservados ou cozidos	0
1801.00.00	- Cacau inteiro	0



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS

1806.31.10	- Ex 01 - Torrado	0
	- Chocolate	5
2201.10.00	Águas	
	- Ex 01 - Águas minerais naturais	NT
2202.10.00	- Água, incluídas as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas	40
72	FERRO FUNDIDO, FERRO E AÇO	
7204.10.00	- Desperdícios e resíduos de ferro fundido	NT
7206.10.00	- Lingotes	5
73	OBRAS DE FERRO FUNDIDO, FERRO E AÇO	
7302.30.00	- Agulhas	0
7315.8	- Correntes e cadeias	15
7318.15.00	- Parafusos, pinos e arruelas	10

116. Observe-se a seqüência, lógica e cronológica, das operações de industrialização, porquanto, *em geral*, à medida em que as operações vão se sucedendo, as alíquotas tendem a aumentar.

117. *Exemplo:*

- 1ª) "Desperdícios e resíduos" (NT - operação A-B);
- 2ª) de sua industrialização resultam "lingotes" (5% - operação B-C);
- 3ª) dos "lingotes", obtêm-se "Obras" (correntes 15%; parafusos 10% - operação C-D).

118. No caso das "Águas", a diferença pode ser, conforme o produto final, ainda maior:

- 1ª) "Água mineral natural" (NT - operação A-B);
- 2ª) submetida ou utilizada em uma das operações de industrialização, pode-se chegar a obter produto tributado em 40% (operação B-C).

119. É, essa, *mais uma razão*, segundo a qual não é possível tomar de empréstimo a alíquota fixada para a operação B-C, para apurar o crédito a ser lançado na operação A-B, porque isso criaria **enorme distorção** na filosofia imprimida pelo Poder Executivo (DL 1.199/71, art. 4º).



XVIII CONCLUSÃO

120. Ante o exposto, forte nos fundamentos constitucionais e infra, concludo:

1) a Constituição não se limita a prever que o IPI está sujeito à técnica da "não-cumulatividade". Ela lhe dá o *complemento*, para dizer **como** essa técnica deve ser **concretizada**. Trata-se de potencial de efetividade incontestado, porque manifestada expressamente. Tal diretriz vem desde a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, até a vigente Carta da República, de 1988.

2) a definição, dada pela Carta da República, à técnica da não-cumulatividade, não abre espaço para maiores incursões doutrinárias, alargando seu conteúdo, sentido e alcance, em face da "*intangibilidade da ordem constitucional*".

3) entre os métodos, ou critérios, que orientam a "não-cumulatividade", quais sejam, "*imposto sobre imposto*", "*base sobre base*" e a "*teoria do valor acrescido*" (exposto no item 4), a Constituição adotou o critério "*imposto sobre imposto*" sob a forma de lançamento a crédito pelas "*entradas*" e a débito pelas "*saídas*". O CTN e a Legislação do IPI seguem essa orientação.

4) destarte, é errônea, data vênia, a interpretação, mantida por alguns, sobre a "*teoria do valor acrescido*", segundo a qual deve ser tributado o "*valor acrescido*". Afirmou-o o plenário do III Simpósio Nacional de Direito Tributário, que, à unanimidade, concluiu:

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

5) sobre tal *resolução*, manifestou-se, posteriormente, seu coordenador-geral, o Prof. Ives Gandra da Silva Martins:¹³

¹³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *ISS-Cumulatividade*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais - Revista de Direito Tributário, janeiro/junho 1980, vol. 11/12, p. 151-152.



"O 3º Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Estudos de Extensão Universitária, que coordenamos, dedicou sua terceira questão à teoria do valor acrescido, indagando aos 14 juristas convidados para dissertarem sobre o tema e às duas centenas de tributaristas nacionais, se comporia ou não a hipótese de incidência do ICM (*Cadernos de Pesquisas Tributárias*, n. 3, "O fato Gerador do ICM", Ed. Resenha Tributária), tendo o Plenário decidido que o valor acrescido não é circunstância componente da hipótese de incidência do ICM (*Cadernos de Pesquisas Tributárias*, n. 4, p. 642), entendendo-o, portanto, como mera técnica de arrecadação."

6) se assim é, também sob este aspecto não é possível viabilizar o crédito do IPI, incidente sobre os insumos tributados à alíquota zero, objeto da operação **A-B**.

7) o CTN (art. 49), explicita a definição que a CF deu à técnica da não-cumulatividade, dispositivo jamais criticado pela doutrina. Tampouco declarado inconstitucional pela Colenda Suprema Corte, ou, mesmo, contestado, efetivamente, nos Tribunais.

8) a Legislação do IPI, quanto à *alíquota zero* (0%), ao estabelecer que "*o campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero*" (Lei 9.493/97), mantém conformidade tanto com o CTN (art. 48 e 49), quanto com a CF (art. 153, IV, § 1º, § 3º, I e II).

9) se a matéria comporta duas ou mais interpretações, todas razoáveis (Kelsen), embora desnecessário este recurso (em face deste conjunto destas conclusões), é cabível o critério de "*interpretação conforme à Constituição*", prestigiando-se o *princípio da legalidade*, ou seja, reconhecendo-se a constitucionalidade da legislação do IPI (que prevê a tributação à alíquota zero, e não permitindo outra alíquota, em substituição a "zero", para fins de crédito).

10) *alíquota zero* e *isenção* são institutos distintos, quer na CF, quer no CTN ou na Legislação do IPI. Se assim é, podem apresentar efeitos tributários distintos, de conformidade com as respectivas leis de regência, mantendo conformidade à Constituição.

11) o em. Ministro Nelson Jobim, da Suprema Corte, leciona que *uma das formas para demonstrar a falsidade da interpretação é mostrar os seus resultados* (RE 227.832-1/PR, DJU 28-06-02, p. 93 - RDDT vol. 88, p. 153, linhas 36 e 37).



12) demonstramos, através de *exemplos práticos*, que o não-direito ao crédito "presumido" do IPI, na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, não ofende à técnica da não-cumulatividade.

13) o Supremo Tribunal Federal, por ambas as Turmas, não só examinou casos de alíquota zero nas *importações*, como, também, estendeu o conceito às *operações internas*, indeferindo pedido de direito ao crédito presumido, na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, ao decidir que: "*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*".

14) apesar das eventuais dúvidas que tal entendimento possa ocasionar, Ruy Barbosa Nogueira e Gilberto de Uihôa Canto asseveram que a Suprema Corte orientou-se nesse sentido.

15) mesmo antes da EC nº 3, de 1993, que deu nova redação ao § 6º do art. 150, CF/88, a *isenção* somente poderia ser concedida através de lei (CF/88, art. 151, III; CTN, art. 176; CF/88, art. 6º, na redação dada pela EC 3/93). A respeito, o STF pronunciou-se expressamente (RE 109.047, fls. 409).

16) o Regulamento do IPI, e a Tabela do IPI, são importantes instrumentos, a que recorre o Poder Executivo, para o fim de "*atingir os objetivos da política econômica governamental*" (DL 1.199/71, art. 4º). A não permissibilidade do crédito presumido, na alíquota zero, situa-se no bojo dessa política, que guarda constitucionalidade (dispositivo que jamais foi contestado).

17) em face da ausência de alíquota "positiva" (na operação A-B), não pode ser tomada de empréstimo a alíquota da operação subsequente (B-C), pois a tanto a Constituição não autoriza (art. 153, § 3º, II), tampouco o CTN (art. 49) ou a Legislação do IPI. Não pode, tal ausência, ser suprida pelo Juiz.

18) *enfim*, na aquisição de insumos tributados à alíquota "zero", destinados à industrialização e subsequente saída tributada dos resultantes produtos, o IPI "cobrado" corresponde a "0%", não proporcionando direito ao crédito "presumido".





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS

19) este critério encontra fundamento de validade na Constituição Federal de 1988 (art. 153, § 3º, II), no Código Tributário Nacional (artigos 48 e 49), e na legislação do IPI (Decreto-lei nº 1.199/71, art. 4º; Lei nº 9.493/97, art. 13; Lei 10.451/02, arts. 6º e 7º; RIPI e TIPI).

20) os produtos "NT" (não-tributados), que estão fora do campo de incidência do IPI, não se submetem ao exame do crédito presumido.

É o parecer, que submeto à consideração superior.

PROCURADORIA-REGIONAL DA FAZENDA NACIONAL/SP,
12 de março de 2003.


VITTORIO CASSONE
Procurador da Fazenda Nacional

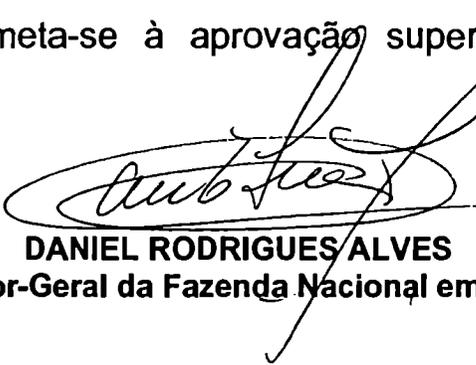
De acordo. Encaminhe-se ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional, em exercício, com a sugestão de que seja encaminhado à aprovação do Senhor Ministro de Estado da Fazenda.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 14 de março de 2003.


MANOEL FÉLPE RÊGO BRANDÃO
Coordenador-Geral de Assuntos
Tributários


FRANCISCO TARGINO DA ROCHA NETO
Coordenador-Geral da Representação
Judicial

Aprovo. Submeta-se à aprovação superior do Ministro de Estado da Fazenda.


DANIEL RODRIGUES ALVES
Procurador-Geral da Fazenda Nacional em exercício

12/3/03.

Referência: Parecer PGFN Nº 405/2003.

Interessado: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

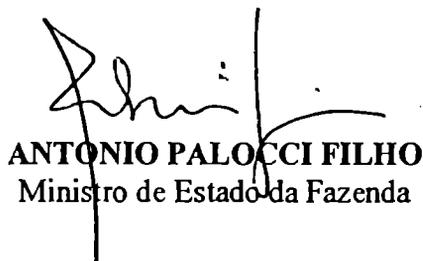
Assunto: **Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.** A aquisição de insumos tributados à alíquota zero (0%) não confere direito ao crédito *presumido* do IPI, quer por força de Lei (art. 11, Lei nº 9.779/99), quer em face da técnica da não-cumulatividade (art. 153, § 3º, II, CF/88).

Despacho: Aprovo o Parecer PGFN/Nº 405/2003, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, cuja conclusão é no sentido de que a aquisição de insumos tributados à alíquota zero (0%) não confere direito ao crédito *presumido* do Imposto IPI, quer por força de Lei (art. 11, Lei nº 9.779/99), quer em face da técnica da não-cumulatividade (art. 153, § 3º, II, CF/88).

Publique-se o presente despacho, com o referido Parecer

Brasília, 24 de março de 2003.


Manoel Felipe
PGFN


ANTONIO PALOCCI FILHO
Ministro de Estado da Fazenda



GABINETE DO MINISTRO - M.F	
Publicado D.O.U. de	26/3/03
Seção	1
Página	24
Ronaldo	

de. 1210.002148/03