

18/06/2008

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.980-5 SANTA CATARINA

RELATOR : **MIN. RICARDO LEWANDOWSKI**
RECORRENTE(S) : **UNIÃO**
ADVOGADO(A/S) : **PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**
RECORRIDO(A/S) : **IMPRIMAX LTDA**
ADVOGADO(A/S) : **CÉLIO ARMANDO JANCZESKI**

R E L A T Ó R I O

O Sr. Ministro **RICARDO LEWANDOWSKI**: Trata-se de recurso extraordinário da União contra decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que deu provimento parcial à apelação do contribuinte, na qual este pretendia ver reconhecido o direito à compensação ou restituição dos créditos de IPI, até dezembro de 1998, relativos à aquisição de insumos utilizados na industrialização de produtos isentos ou taxados à alíquota zero, superando a limitação estabelecida no art. 174 do Decreto 2.637/98, com amparo no princípio da não-cumulatividade, e ao argumento de que, a partir de 1º de janeiro de 1999, com o advento da Lei 9.779/99, tal se tornou possível, mediante requerimento à Receita Federal.

A apelação foi provida parcialmente para permitir que a ora recorrida, então apelante, compense os créditos do IPI em questão, com outros tributos administrados pela Receita Federal, na forma dos arts. 73 e

74 da Lei 9.430/96, após o trânsito em julgado da decisão, conforme o art. 170-a do Código Tributário Nacional, observada a correção monetária e respeitada a prescrição quinquenal.

Da ementa do acórdão ora recorrido destaco trechos que sintetizam a tese adotada pelo Tribunal a quo (fl. 126):

“TRIBUTÁRIO. IPI. PRODUTO ISENTO OU TRIBUTADO À ALIQUOTA ZERO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS TRIBUTADOS. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. PROVA DA NÃO TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO. APROVEITAMENTO. COMPENSAÇÃO. LC 104/2001. CORREÇÃO MONETÁRIA. SUCUMBÊNCIA.

(...)

2. Delimitada a lide apenas até dezembro de 1998, pois a partir de 1º de janeiro de 1999, com o advento da Lei nº 9.779/99, a ré passou a admitir o uso dos créditos do IPI na compensação com outros tributos.

3. Impõe-se o creditamento do IPI incidente na aquisição de mercadorias e insumos tributados aplicados na industrialização de produtos sujeitos à alíquota zero ou isentos, pena de ofensa ao princípio constitucional da não-cumulatividade e transmutação do industrial, contribuinte de direito, em consumidor, contribuinte de fato do IPI em autêntico imposto direto.

(...)”.

No RE, fundado no art. 102, III, **a** e **b**, da Constituição Federal, a União alega, em síntese, violação

aos arts. 97, 153, § 3º, II, e 150, § 6º, todos da mesma Carta.

Sustenta, ainda, a constitucionalidade do art. 174, I, a, do Decreto 2.637/98, bem como a impossibilidade do aproveitamento do crédito do IPI nessas operações antes da edição da Lei 9.779/99.

Em 27/3/2008, a Corte reconheceu a repercussão geral da matéria suscitada no RE (fls. 175-179).

Deixei de remeter o processo ao Procurador-Geral da República por já tê-lo feito em caso idêntico de minha relatoria (RE 420.068/SC), no qual o parecer foi pelo conhecimento e provimento do recurso da União.

É o relatório.

18/06/2008

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.980-5 SANTA CATARINA

V O T O

O Sr. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI: No

julgamento dos REs 370.682/SC e 353.657/PR, esta Suprema Corte, agasalhando tese defendida pela União, por apertada maioria e após acirrada discussão, assentou que não ser possível o creditamento do IPI nas operações realizadas com insumos ou matérias-primas isentas ou tributadas com alíquota zero.

À primeira vista, poderia parecer que a tese vencedora naqueles julgamentos deveria aplicar-se à hipótese sob exame. Todavia, a situação aqui discutida é completamente diversa, não se confundindo com a apreciada naqueles autos. Não se cuida, pois, de reabrir questão já pacificada pelo STF.

Como ressaltado no relatório, a controvérsia objeto deste RE antecede a edição da Lei 9.779/99, que reconheceu o direito do contribuinte de creditar-se do IPI

nas operações realizadas com insumos, material de embalagem ou bens intermediários empregados na industrialização de produtos isentos ou gravados com alíquota zero.

No caso sob exame tem-se a tributação dos insumos ou da matéria-prima, sendo o produto final isento. Cuida-se, portanto, de hipótese diversa daquela examinada anteriormente pela Casa, não cabendo aplicar-se aqui o precedente então firmado.

Antes de adentrar ao cerne da questão, seja-me permitido fazer algumas considerações sobre a natureza jurídica do IPI.

Como é sabido, tal imposto foi criado pela Emenda Constitucional 18/65, que reformou o sistema tributário da Constituição de 1946, outorgando à União, em seu art. 11, a competência para instituí-lo. Desde a sua criação, nos termos do parágrafo único do referido dispositivo, já se estabeleceu que o IPI *"é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores"*.

Essa mesma Emenda, em seu art. 12, atribuiu aos Estados a competência para instituir o ICMS, recordando-se

que este tributo e o IPI resultaram da cisão do antigo imposto sobre o consumo, pertencente à União, na sistemática da Carta de 1946.

Os mencionados tributos foram mantidos, com idêntica feição, nas Constituições promulgadas em seqüência, permanecendo o IPI, a teor do art. 153, IV, da vigente Carta Magna, na esfera de competência impositiva da União, mantendo os traços essenciais da seletividade e da não-cumulatividade.

O princípio ou técnica da não-cumulatividade, que permite a *"compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores"*, objetiva, em última análise, assegurar que o valor recolhido aos cofres públicos seja o correspondente à alíquota final incidente sobre o produto, impedindo a incidência de tributo sobre tributo, em outras palavras, evitando o indesejado *"efeito cascata"*, o qual ocorreria caso o valor pago em cada etapa se agregasse ao produto, passando a integrar a base de cálculo nas etapas seguintes.

A sistemática adotada pelo constituinte não se confunde com aquela empregada no chamado *"imposto sobre o valor agregado"*, porquanto, no IPI, não são tributadas a *"mai valia"* acrescida em cada etapa da produção, como

ocorre naquele tributo. A exação, no imposto aqui examinado, recai sobre o produto final como um todo, de maneira a que a respectiva alíquota incida sobre uma unidade, perdendo os insumos a sua identidade. Devolve-se, assim, ao contribuinte o IPI cobrado sobre os insumos, unificando-se, assim, cobrança do tributo, de maneira a que recaia sempre sobre o produto final e não sobre os seus componentes considerados de per si.

A questão neste RE consiste, basicamente, em saber se o contribuinte tem ou não o direito de creditar-se ou compensar-se do imposto cobrado sobre os insumos ou produtos intermediários empregados no processo de fabricação, quando o produto final, por algum motivo, não está sujeito ao IPI. A resposta, a meu ver, é afirmativa, devendo o imposto recolhido nas etapas intermediárias permanecer como crédito do contribuinte, sob pena de anular-se a sistemática da unitributação do IPI.

Como afirmei anteriormente, o IPI, além de ser seletivo em função da essencialidade do produto, rege-se pelo princípio da não-cumulatividade, cujo escopo, em última análise, consiste em proteger o consumidor, impedindo que a carga tributária incidente sobre cada etapa necessária à fabricação de determinado produto lhe seja integralmente repassada.

Para Hugo de Brito Machado, esse princípio objetiva, ainda, *“tornar conhecido o ônus tributário total que o imposto representa sobre cada produto e impedir que esse ônus seja diferente em razão do número de operações pelas quais passa o produto desde o início até o final de sua industrialização”*.¹

O citado princípio encontra expressão no art. 153, § 3º, II, da vigente Carta Magna, o qual estabelece que o IPI *“será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”*, sendo explicitado, também, no art. 49 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

“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 pago relativamente aos produtos nele entrados.

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

Da mesma forma, o Regulamento do IPI, consubstanciado no Decreto 2.637/98, abriga tal princípio,

¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. I, São Paulo: Atlas, 2003, p.496.

autorizando, em seu art. 146, a constituição do crédito para abatimento na operação posterior, nos termos abaixo:

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

Também o ICMS, à semelhança do que ocorre com o IPI, submete-se ao princípio da não-cumulatividade. Mas, ao contrário do que ocorre com o ICMS, a Constituição não estabelece qualquer condição ou limite à compensação do IPI pago nas operações antecedentes, não sendo aplicável ao IPI a vedação estabelecida no art. 155, § 2º, II, **b**, do texto magno, ² inserida pela Emenda Constitucional 23/83, conhecida como “Emenda Passos Porto”, após intensa mobilização das lideranças políticas estaduais, para a alteração da redação original do dispositivo em questão.

Importa sublinhar que o fato de não ter sido ela incorporada ao regime constitucional do IPI, não pode ser interpretado como simples omissão do constituinte derivado, configurando, ao revés, aquilo que se denomina de “silêncio eloqüente” do legislador.

² Art. 155, § 2º, II, **b**, “a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: (...) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores”.

Em outras palavras, a limitação ao crédito do ICMS auferido em operações anteriores, nas hipóteses de isenção ou não incidência, foi introduzida na Lei Maior em atenção às particularidades que cercam esse imposto estadual. Não é possível, pois, estender tal proibição ao IPI, cuja sistemática de cálculo e arrecadação é substancialmente diversa, mesmo porque distintos são os seus fundamentos e objetivos.

Não há que se cogitar, outrossim, como pretende a recorrente, de ofensa ao art. 155, § 2º, da Lei Maior, visto que não se cuida, na espécie, da outorga de subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, sem a correspondente autorização legislativa.

O que se está a examinar, neste recurso extraordinário, é se o dispositivo regulamentar impugnado impede ou não a realização do princípio da não-cumulatividade constitucional e legalmente estabelecido. E a resposta, a meu ver, é positiva.

De fato, a regra impugnada, qual seja, aquela agasalhada no art. 174 do RIPI, ao impedir o aproveitamento dos créditos relativos à entrada de insumos utilizados na

fabricação de produtos isentos, não tributados ou taxados com alíquota zero, não só contraria a Constituição como também o próprio Código Tributário Nacional, frustrando a concretização do princípio da não-cumulatividade, bem como o da própria seletividade.

Sobre o tema, o já mencionado Hugo de Brito Machado, com apoio em Sacha Calmon Navarro Coelho, em alentada obra de cunho doutrinário, assenta o seguinte:

“(...) o princípio da seletividade visa (...) o consumidor final. É para ele a ‘essencialidade’ do produto posto ao consumo. Assim, se o produto final é isento ou não tributado, exatamente porque considerado essencial, não faz sentido a vedação ao aproveitamento dos créditos correspondentes aos produtos utilizados como insumos na sua produção. Isso seria negar a essencialidade. Assim, todos os dispositivos de lei ordinária concernentes à não-cumulatividade do IPI devem ser interpretados no sentido do aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de insumos utilizados na industrialização de produtos isentos, que tenham alíquota zero ou de outro modo não sejam tributados”.³

Sim, porque o princípio da não-cumulatividade do IPI, transmudado, no dia-a-dia de sua aplicação, em uma verdadeira técnica, que incide nas diversas fases da industrialização de determinado bem, consiste no aproveitamento do imposto recolhido sobre os insumos ou as

³ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 507.

matérias-primas utilizadas em cada uma das etapas da produção, na etapa imediatamente subsequente, nada importando, para esse efeito, que a mercadoria, na saída do estabelecimento, seja beneficiada com isenção, não incidência ou alíquota zero, sob pena de violação aos preceitos constitucionais que regem o tributo em tela, mesmo porque não é dado ao legislador ordinário e muito menos ao administrador deles fazer *tabula rasa*.

A resistência do Fisco em permitir o aproveitamento dos créditos nessas circunstâncias, antes da edição da Lei nº 9.779/99, como visto, arrima-se no art. 174 do Decreto 2.637/98, que ostenta a seguinte redação:

***“Art. 174. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto:
I – relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que tenham sido:
a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos isentos, não-tributados ou que tenham suas alíquotas reduzidas a zero, respeitados as ressalvas admitidas (...)”.***

Ora, arrimado em julgamento proferido pela Corte Especial do TRF da 4ª Região, na Arguição de Inconstitucionalidade na AC nº 1999.72.05.008186-1/SC, sem

ofensa, portanto, ao art. 94 da Constituição, como alegado na inicial, o acórdão recorrido corretamente consignou que

“(...) quando o contribuinte adquire insumos, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados, necessariamente agregados ao produto industrializado e a operação de revenda deste é contemplado com benefício exonerativo, o saldo credor do IPI pago na entrada é simploriamente anulado e nele se encerram os efeitos financeiros, gerando a impossibilidade de utilização dos créditos, de acordo com o preceito acima colacionado. É caso de patente afronta à não-cumulatividade. A vedação do creditamento nestas hipóteses transformaria o contribuinte de direito em contribuinte de fato, uma vez que os encargos fiscais do IPI dirigem-se, em ilação razoável do comando constitucional, unicamente ao consumidor, destinatário último da cadeia de produção.

(...) a proibição tornaria o IPI um autêntico imposto direto e cumulativo em relação ao industrial, inviabilizando a concessão de isenções durante todo o processo. Restaria ao industrial a opção de transmitir ao consumidor o encargo, embutindo-o no preço do produto, ou arcar com os valores recolhidos, sem aproveitá-los como créditos. Aliás o que acontece de fato.

Neste contexto, também arranhado o princípio da isonomia com a não utilização do crédito do IPI, em relação àquele industrial cujo produto final é tributado, pois terá direito à apropriação dos créditos de IPI incidente sobre matéria prima ou insumos, enquanto que o fabricante de produto isento, não-tributado ou sujeito à alíquota zero estará impedido de tal apropriação. Patente a absurda injustiça fiscal e a ilógica oneração de carga tributária maior ao produto com benefício fiscal do que aquele sem tal incentivo, mesmo porque a extrafiscalidade das exonerações tributárias serve de política de preços a produtos essenciais, mitigando o valor desses bens e tornando-os mais acessíveis a substrato

substancial da população mais carente de recursos financeiros."

Cumprasse assentar, nesse passo, que o art. 11 da Lei nº 9.779, editada em 19 de janeiro de 1999, acabou por acolher o entendimento predominante da doutrina e da jurisprudência no tocante à matéria em foco, ensejando o aproveitamento dos créditos de IPI, mediante compensação com outros tributos devidos e administrados pela Secretaria da Receita Federal, nos termos dos arts. 73 e 74 da Lei 9.430/1996, *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 as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal - SRF, do Ministério da Fazenda."

Parece evidente que o direito ao aproveitamento de créditos oriundos de insumos tributados, no caso de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, não surgiu apenas com a promulgação da Lei 9.779/99, visto que deriva diretamente do princípio da não-cumulatividade abrigado na Constituição de 1988, tal como nas Cartas que a

antecederam, mostrando-se, destarte, inadmissível que lei ordinária ou, o que é pior, um simples regulamento possam erigir obstáculos a tal direito.

Embora a Lei 9.779/99 não estabeleça, expressamente, a retroação de seus efeitos, tal efeito encontra-se implícito na norma, visto o diploma em comento configura verdadeira “lei interpretativa”, que não cria direito novo, mas apenas explicita as conseqüências que decorrem do princípio constitucional da não-cumulatividade, revestindo-se, pois, de um caráter eminentemente declaratório. Esse foi, aliás, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp 883.264/MG, Rel. Min. Castro Meira, 2ª Turma, em 15.08.2006 (J 25.08.2006, p. 332).

Cumprе lembrar, por oportuno, que o art. 106, I, do Código Tributário Nacional prescreve o seguinte:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados”.

Esse é também o entendimento do referido Hugo de Brito Machado, segundo o qual:

“(...) a Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ao permitir a utilização para compensação com outros tributos, de saldo credor de IPI acumulado em cada trimestre calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, nada mais fez do que reconhecer o direito ao uso dos créditos relativos aos insumos empregados na industrialização de produtos isentos ou não tributados. Nada mais fez do que aplicar o princípio constitucional em questão. Não concedeu direito nenhum ao contribuinte. Apenas reconheceu o direito deste, decorrente da Constituição Federal.

Nota-se que a citada lei refere-se a créditos que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, o que significa dizer que tal compensação já era antes admitida. A inovação se houve, foi apenas a autorização para compensar com outros tributos. Não para utilizar na conta corrente do próprio IPI.

Seja como for, importante é destacarmos, que em se tratando de simples reconhecimento de um direito decorrente da Constituição Federal, o art. 11 da Lei nº 9.779/99 tem eficácia retroativa, aplicando-se aos créditos já acumulados em períodos anteriores. Infelizmente, porém, essa aplicação tem sido negada, o que revela desprezo pela supremacia constitucional e muito amor pela expressão literal das leis”.⁴

A alegação da recorrente de que o contribuinte deveria ter comprovado que não repassou o tributo em

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 508.

questão, igualmente, não merece acolhida, não se aplicando à espécie o art. 166 do CTN, que ostenta a redação abaixo:

“Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

E a razão, *data venia*, é simples: não se trata, com efeito de restituição de indébito, mas de direito ao crédito de IPI recolhido na entrada da matéria prima ou de insumos tributados que integram produto final desonerado na saída. Não há que se cogitar, pois, de produção de prova da não transferência do encargo a terceiro, mesmo porque o benefício fiscal em tela constitui um estímulo ao produtor, cabendo-lhe decidir se transfere ou não o benefício ao consumidor. Sublinhe-se, por oportuno, que o industrial é o contribuinte de direito, importando o não repasse do tributo em transmudá-lo em contribuinte de fato. Nessa linha de inteligência tem-se o RE nº 114.527/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, decidido pela 2ª Turma desta Corte.

Cumprе registrar, ademais, que, se sobre o produto final não incide o IPI, é de presumir-se que nada foi repassado ao seu adquirente, invertendo-se, então, o *onus probandi*. Ou seja, cabe ao Fisco, e não ao industrial,

a prova da incorporação do tributo ao preço de venda da mercadoria.

Uma última palavra, ainda, sobre a correção monetária dos créditos de IPI, determinada no acórdão recorrido. Também nesse aspecto, mostra-se correto o aresto atacado. Com efeito, esta Suprema Corte tem decidido, de forma reiterada, que os créditos escriturais não podem ser corrigidos monetariamente. Ocorre que, aqui, a situação é totalmente distinta, visto que se cuida de creditar valores, que precedem o advento da Lei 9.779/99, cujo aproveitamento não é admitido pelo Fisco, com base em norma que contraria a Constituição e o próprio CTN, obrigando o contribuinte a recorrer ao Judiciário. Nessas condições, a correção monetária vem sendo admitida pelo STF, a exemplo do que ocorreu no RE 282.120/PR, Rel. Min. Maurício Corrêa, em que o não-creditamento de créditos relativos ao ICMS, na época própria, decorreu de indevida resistência do Estado.

Em face de todo o exposto, conheço do recurso extraordinário, negando-lhe seguimento.

