



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª. REGIÃO

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL
MINUTA DE JULGAMENTO FLS.

*** TERCEIRA TURMA ***

1999.61.00.014490-0 232229 AMS-SP
PAUTA: 02/08/2006 JULGADO: 02/08/2006 NUM. PAUTA: 00113

RELATOR: JUIZ CONV ROBERTO JEUKEN
PRESIDENTE DO ÓRGÃO JULGADOR: DES.FED. CARLOS MUTA
PRESIDENTE DA SESSÃO: DES.FED. CECILIA MARCONDES
PROCURADOR(A) DA REPÚBLICA: Dr(a). JUVENAL CÉSAR MARQUES

JÚNIOR

AUTUAÇÃO

APTE : NOKIA DO BRASIL LTDA
APDO : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO(S)

ADV : LEO KRAKOWIAK
ADV : HUMBERTO GOUVEIA e VALDIR SERAFIM

SUSTENTAÇÃO ORAL

CERTIDÃO

Certifico que a Egrégia TERCEIRA TURMA, ao apreciar os autos do processo em epígrafe, em sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Turma, por unanimidade, deu provimento à apelação nos termos do voto do(a) Relator(a).

Votaram os(as) DES.FED. CECILIA MARCONDES e DES.FED. NERY JUNIOR.
Ausentes justificadamente os(as) DES.FED. MÁRCIO MORAES e DES.FED. CARLOS MUTA.

SILVIA SENCIALES SOBREIRA MACHADO
Secretário(a)



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª. REGIÃO

PROC. : 1999.61.00.014490-0 AMS 232229
ORIG. : 10 Vr SAO PAULO/SP
APTE : NOKIA DO BRASIL LTDA
ADV : LEO KRAKOWIAK
APDO : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADV : HUMBERTO GOUVEIA e VALDIR SERAFIM
RELATOR : JUIZ CONV. ROBERTO JEUKEN / TERCEIRA TURMA

R E L A T Ó R I O

Trata-se de apelação em mandado de segurança interposto com vistas a resguardar direito líquido e certo ao aproveitamento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), decorrentes de operações de aquisições de produtos provindos da Zona Franca de Manaus, adquiridos sob o regime de isenção, necessários à industrialização de suas mercadorias que têm saída tributada, compensando-os com o próprio IPI, sustentando a inicial, em resumo, a necessidade de observância do princípio da não-cumulatividade.

A r. sentença julgou improcedente o pedido.

Apelou a impetrante, alegando, em síntese, que a matéria já se encontra pacificada no seio do Pretório Excelso, invocando o RE nº 212.484-2 e que o princípio da não-cumulatividade foi desrespeitado, sendo que o recurso foi recebido, excepcionalmente, em ambos os efeitos.

Os autos subiram a esta Corte com contra-razões, opinando o Ministério Público Federal pelo provimento do recurso.

Dispensada a revisão, na forma regimental.

É o relatório.

| Documento assinado por JF00122-Juiz Federal Convocado
ROBERTO JEUKEN |
| Autenticado e registrado sob o n.º 0036.080E.0989.1331 - SRDDTRF3-00 |
|(Sistema de Assinatura Eletrônica e Registro de Documentos - TRF 3ª Região) |



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª. REGIÃO

PROC. : 1999.61.00.014490-0 AMS 232229
ORIG. : 10 Vr SAO PAULO/SP
APTE : NOKIA DO BRASIL LTDA
ADV : LEO KRAKOWIAK
APDO : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADV : HUMBERTO GOUVEIA e VALDIR SERAFIM
RELATOR : JUIZ CONV. ROBERTO JEUKEN / TERCEIRA TURMA

V O T O

Inicialmente, oportuna a transcrição das disposições constitucionais e legais úteis ao julgamento do recurso, consoante se segue:

CONSTITUIÇÃO FEDERAL:

"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;
III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.
IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei." (acrescentado pela EC.42/2003)

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL:

.....
"Art.46 O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

.....
II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51.

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

.....
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 os períodos seguintes.

LEI Nº 4.502/64:

.....
Art. 25 A importância a recolher será o montante do imposto



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª. REGIÃO

relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer.

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

§ 3º O Regulamento disporá sobre a anulação do crédito ou o restabelecimento do débito correspondente ao imposto deduzido, nos casos em que os produtos adquiridos saiam do estabelecimento com isenção do tributo ou os resultantes da industrialização estejam sujeitos à alíquota zero, não estejam tributados ou gozem de isenção, ainda que esta seja decorrente de uma operação no mercado interno equiparada a exportação, ressalvados os casos expressamente contemplados em lei."

Iniciando a abordagem do recurso interposto, observamos no art. 153, inciso IV a parcela da realidade tomada pelo legislador constituinte, para discriminar uma das figuras impositivas discriminadas à competência federal, qual seja *produtos industrializados*.

Constata-se também que o legislador incluiu o imposto a ser criado com fundamento nesta matriz constitucional, dentre aqueles que poderiam ser utilizados no âmbito da extrafiscalidade, que se adota com vistas a resguardar o mercado interno das injunções advindas do mercado externo, minimizando efeitos de oscilações súbitas na banda cambial ou de concorrências predatórias na banda dos produtos estrangeiros.

Assim é que, por força do § 1º, daquele art. 153, habilita-se o Poder Executivo a reduzir ou aumentar as alíquotas dos impostos respectivos, dentre eles o IPI, mediante decreto, inovando o universo jurídico com estas alterações, sem necessidade de cumprir a garantia da anterioridade, mas observando-se os parâmetros da lei autorizadora.

Também se observa, através da análise do § 3º, disposição restrita ao âmbito do IPI, que o imposto em causa, desde a EC. 18/65, é adstrito a observância da seletividade, em face da essencialidade dos produtos, e a não-cumulatividade, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

A vigência do atual ordenamento maior, trouxe uma terceira hipótese, na qual estabelecida regra de não incidência do IPI sobre os produtos industrializados destinados ao exterior.

E por fim, a EC. 42/03, introduziu mais uma hipótese, qual seja a obrigatoriedade de lei estabelecendo critérios para redução do impacto do IPI, sobre a aquisição dos bens de capital

Evidencia-se assim, que a complexidade deste imposto aumenta a cada dia, tendo em vista seu raio de incidência, que se atrela a elemento material presente em inúmeros contextos negociais que interferem amplamente nos mais variados contextos do panorama jurídico, donde a utilização do IPI na esfera própria da fiscalidade, e em *plano paralelo*, no dizer de Eduardo Domingos Botallo, qual seja a extrafiscalidade, que consiste no "emprego dos instrumentos tributários com objetivos não



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª. REGIÃO

fiscais, mas econômicos, ou seja, para finalidades não financeiras, mas regulatória dos compartimentos sociais em matéria econômica, social e política”, consoante preconizou Modesto Carvalhosa.

A extrafiscalidade, indispensável técnica de política tributária, a cada dia mais utilizada, sobretudo em face dos efeitos da globalização que *está trazendo como consequência a necessidade de políticas tributárias mais compatíveis. Os países principiam a definir caminhos compatíveis com a concorrência e com a necessidade de reduzir a capacidade dispenditiva do Estado, objetivando melhores resultados no comércio exterior (in Globalização, Constituição e Tributos, de Ives Gandra da Silva Martins apud “O Princípio da Não-Cumulatividade”, de autoria do mesmo, contido na obra coletiva de igual nome, RT, 2004, pág. 45).*

De fato, após as inúmeras crises mundiais, superiores a três, somente no último decênio, repercutindo no cenário geoeconômico europeu e no equilíbrio financeiro de países asiáticos com amplos reflexos na política cambial, uma das facetas que autorizam o seu adequado manejo, contribuiu, ao lado de políticas austeras, para que a mesma aqui não se instalasse, ao menos com o mesmo grau de intensidade, registrados na Argentina e no México, dentre outras nações.

É preciso ter presente que esta atuação extrafiscal na seara do IPI, há de ser tomada na devida conta, também no respeitante à incumulatividade aludida no inciso II do art. 153, § 3º, atentando-se para o método de compensação escolhido pelo constituinte, desde a EC. 18/65, para materializar procedimento, tendo em vista que estes dois instrumentos vieram disciplinados na mesma estatura constitucional.

De fato, munir o governo federal deste instrumento, e ao mesmo tempo contemplar o contribuinte do imposto com os créditos de tributo ao qual não sujeitou-se em face das condições mais favorecidas, ou nem mesmo recolheu (alíquota zero) implica na ampliação desmensurada de uma garantia volvida a uma parcela do universo de contribuintes, em detrimento daquela salvaguarda constitucionalmente assegurada ao Poder Executivo como instrumento de sobrevivência do próprio Estado, diante daquelas crises internacionais, então utilizada como mecanismo de defesa contra aqueles *ataques especulativos* do mercado externo. Diante dos abusos cometidos pelos agentes do poder econômico no mercado interno, aquela salvaguarda qualifica-se como instrumento de inegável importância para regular este consumo e realizar a política industrial, dando cumprimento aos fundamentos inscritos no art. 1º e aos objetivos do art. 2º da lei maior.

A prevalência daqueles créditos, portanto, é fonte de desequilíbrio deste valioso mecanismo constitucional, contribuindo para aumentar o grau da dificuldade, sempre presente nos fatores que orientam a decisão rumo a sua adoção, com os decorrentes reflexos na dívida interna brasileira, na medida em que atua negativamente no volume dos recursos financeiros arrecadados via tributação. A pretexto de fomenta-se o mercado consumidor subtrai recursos necessários a manutenção do aparato estatal, motivando práticas governamentais em face das necessidades destes recursos monetários que, de regra, implicam em prejuízos sociais às classes menos favorecidas, já alijadas daquele mesmo mercado consumidor.

É fora de dúvida que, no campo do IPI, a adoção da extrafiscalidade, não raras vezes, é direcionada ao mercado de produção industrial, onde a União, atenta ao quadro de há muito reinante, com juros estratosféricos, baixo fluxo de caixa, busca o incremento da produção nacional, reduzindo as alíquotas dos insumos a zero, como forma de colaborar para a continuidade empresarial, desonerando estes contribuintes



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª. REGIÃO

do *adiantamento do imposto* no momento destas aquisições, o qual será pago no momento da saída, quando é cobrado do adquirente do produto final, permitindo ainda que estes possam utilizar-se destas importâncias por até trinta dias, antes do recolhimento ao Tesouro.

E isto se compreende na esfera da política econômica, uma das razões que autorizam a redução da alíquota do IPI, aqui implementada no âmbito industrial, por intermédio do *remanejamento* da carga tributária para o *elo* subsequente da cadeia produtiva, de regra mais forte que o anterior, na medida em que transforma insumos em produtos intermediários, ou estes em produtos finais, como se verifica no caso da indústria automobilística, por exemplo.

Consoante os votos proferidos pelo Ministro Ilmar Galvão, ao longo de sua judicatura no Pretório Excelso, inclusive no RE. 212.484, em que fora o relator originário, a adoção desta prática não visa o benefício do consumidor, apenas diferindo a incidência do imposto para operação de venda do tributo acabado, exonerando o industrial do seu valor, razão pela qual fica sem crédito a compensar, sem prejuízo da União instituir, a título de incentivo fiscal, direito ao crédito presumido em favor da indústria, desde que o faça por lei. Grande parte da produção industrial brasileira está beneficiada com esta política. E num país onde as empresas passam por sérios problemas de caixa, ou seja, contas-correntes bancárias devedoras, a dispensa na compra e a disponibilidade do imposto durante algum prazo após a venda, substancia justo tratamento e um meio de fazer justiça tributária.

Prosseguindo no exame das disposições do § 3º do art. 153, cabe agora destacar o inciso II, onde assente o caráter não-cumulativo do IPI, mecanismo que visa evitar a incidência plena da tributação praticada nos tributos plurifásicos, em cada operação de saída componente do ciclo de industrialização do produto. A inacumulatividade tem aí, o escopo de buscar a sempre desejada neutralidade do imposto, a ser suportado, em termos ideais somente pelo consumidor final, contribuindo-se assim para evitar o encarecimento dos produtos.

Consoante as variadas técnicas inerentes aos impostos sobre o valor agregado, a tributação deve incidir, como o próprio nome da exação deixa entrever, apenas sobre a parcela agregada em cada ciclo da cadeia produtiva.

No Brasil, a norma fundamental, desde a EC.18/65, quando a matéria foi constitucionalizada, sempre mandou observar o caráter não-cumulativo para o IPI e ICM, depois ICMS, na criação destas figuras tributárias estabelecendo, desde logo o mecanismo da compensação como sendo a forma pela qual aquele caráter incumulativo se processaria.

Foi além. Estabeleceu, em caráter impositivo, como não poderia deixar de ser, determinou, circunscreveu o campo legislativo infraconstitucional da compensação, apontando desde logo o mecanismo pela qual ela deveria processar-se: *compensando-se* o devido em cada operação, com o *montante cobrado nas anteriores* (CF: art. 153, § 3º, inciso II), afirmação esta que não destoa do entendimento de Valcir Gassen, na obra de sua autoria "A Tributação do Consumo" (Ed. Momento Atual, 2004), no sentido de que:

" Atualmente a própria Constituição Federal prescreve que o IPI e o ICMS serão tributos não-cumulativos, como citado anteriormente, e mais, contempla também que a técnica a ser utilizada para atingir tal fim será o do sistema de crédito. Prescreve o art. 153, §3º, inciso II, que o IPI "será não



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª. REGIÃO

cumulativo, compensando-se o que foi devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores."

.....

Note-se que a Emenda Constitucional nº 18/65, que tornou o antigo IVC em tributo não cumulativo, o fez parcialmente, isto é, contemplou o sistema de créditos apenas no que tange ao crédito físico, pois a dedução possível era a que incidia somente sobre as mercadorias destinadas à produção. Não era possível deduzir o crédito financeiro, isto é, os gastos com energia, as máquinas, as instalações, etc.

Torres entende que o crédito financeiro é um 'crédito incentivo' ou de 'renúncia fiscal'. Afirma o autor: 'o crédito concedido a título de incentivo fiscal (crédito financeiro, crédito presumido ou simbólico ou crédito incondicionado), embora suscetível de compensação financeira, não resulta da atuação do princípio constitucional da não-cumulatividade, mas de razão e de política tributária, constituindo uma renúncia de receita'." (op. cit., p. 125)

Também o magistério do Prof. Ricardo Lobo Torres ao doutrinar acerca do ponto, deita luzes sobre este foco, merecendo transcrição o seguinte tópico do trabalho já referido ("O IVA no Direito Comparado"), *verbis*:

" 5.1 Crédito Físico

Os impostos não-cumulativos podem adotar o sistema do **crédito físico, em que se deduzem do imposto a pagar as quantias correspondentes ao tributos que anteriormente incidiram sobre as mercadorias empregadas fisicamente na industrialização ou comercialização; ou o do crédito financeiro, em que se deduzem todas as despesas necessárias à produção do bem.**

Afirma Cesare Cosciani que no sistema do crédito físico 'deduzem-se do valor da produção unicamente os bens ou mercadorias que se incorporam fisicamente ao bem obtido, excluindo-se todos aqueles gastos que embora indispensáveis para a produção do bem gravado, não se exteriorizam fisicamente no bem produzido (gastos com instalações, fábricas, imóveis, fontes de energia, transporte, investigações e estudos, patentes, publicidade etc)'.

A EC nº 18, de 1965, e a CF 67/69 aderiram ao sistema do crédito físico, ao restringir o abatimento ao montante pago na operação anterior. A legislação complementar sua contemporânea rezava que 'a lei estadual disporá de forma que o montante devido resulte da diferença maior, em determinado período, entre o imposto referente às mercadorias saídas do estabelecimento e o pago relativamente às mercadorias nele entradas (art. 3º, § 1º, do Dec-lei 406/68). O STF colaborou casuisticamente na construção do sistema do crédito físico, negando que pudesse haver o aproveitamento do imposto correspondente à operação anterior com inúmeras mercadorias, como, por exemplo: os sacos e sacolas gratuitamente fornecidos por estabelecimentos comerciais aos seus fregueses; corpos moedores que não se desgastam no processo de produção de cimento; mercadorias adquiridas para consumo próprio; cimento, pregos e material elétrico utilizado na construção de prédios ou na construção de base para assentamento de máquinas."



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª. REGIÃO

Mas, volvendo ao âmbito do art. 153, inciso IV, onde estabelecido o arquétipo do IPI, constata-se que o legislador magno tomou aquela expressão *produtos industrializados*, como parcela da realidade passível de ser apanhada posteriormente pela lei complementar a que alude o art. 146 da CF, como sendo o *pressuposto de fato* capaz de suportar esta incidência.

De fato, consoante a técnica adotada pelo constituinte, a este diploma complementar coube a função de dispor acerca das normas gerais da legislação tributária, definir os tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, circunscrever os seus fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes, dispondo também acerca da obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, (CF: art. 146, inciso III e alíneas "a" e "b"), providência esta que já fora alvo dos cuidados legislativos, consoante Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66).

À par destas providências, também coube a esta mesma norma complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes políticos (inciso I); regulando as limitações constitucionais ao poder de tributar (inciso II), sendo que no âmbito do inciso III, também coube ao mesmo diploma, dar adequado tratamento tributário ao ato cooperativo (alínea "c").

Tal previsão constitucional tornou-se foco de acesa divergência doutrinária, relativamente à pertinência das suas disposições, na medida em que o intérprete poderia extrair suas conclusões diretamente do texto magno, não sendo necessário uma norma complementar para tanto, sustentando-se, não raras vezes, em situações específicas a incompatibilidade deste ou daquele cânone do CTN, frente ao ordenamento maior.

Contudo, ao que se observa, a sua adoção por intermédio da EC. 18/65 teve por escopo básico a *nacionalização* do sistema tributário e o abandono do expediente do *nominalismo da discriminação de rendas*, consoante alertara Rubens Gomes de Souza, em conferência proferida no Ministério da Fazenda, em dezembro de 1961, onde veio a presidir a Comissão Especial, criada no âmbito daquele ministério discutir o assunto e apresentar texto básico, que acabou sendo utilizado no âmbito da referida emenda.

Verifica-se, pois, a oportunidade da lei complementar para evitar, ou quando menos contribuir para uma diminuição destes conflitos, sem embargo de servir como valioso instrumento para a resolução dos impasses, inclusive no âmbito jurisdicional.

Ainda cumpre importante função este diploma legal complementar, no âmbito deste inciso III, quando indica aquelas *parcelas da realidade* a serem consideradas como *pressupostos de fato*, pelos entes políticos, quando da criação dos impostos que lhe foram discriminados, evitando-se assim as distorções registradas por Rubens Gomes de Souza, geradoras de infinitas superposições sobre idênticas bases de incidências.

Talvez o desempenho desta função tenha se revelado como uma das maiores tarefas no campo de uma harmonização do Sistema Tributário Nacional, na medida em que inibiu a desenfreada ação legiferante nas três esferas, sobretudo estaduais e municipais, rumo a busca dos recursos financeiros do contribuinte, sem qualquer critério, erigindo-se também, desta forma, em importante veículo de resolução de conflitos (Inciso I) que sequer chegaram a se estabelecer, graças a sua vigência, pura e simplesmente.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª. REGIÃO

Compulsando este diploma complementar, encontraremos nos art's. 46 a 51 deste diploma legal complementar (CTN), a sua disciplina, sendo indicado no art. 46, as três parcelas da realidade, erigidas como sendo os pressupostos de fato habilitados a suportarem a incidência deste imposto, quais sejam, o desembaraço aduaneiro de produtos industrializados estrangeiros (inciso I), a saída de produtos industrializados dos estabelecimentos industriais ou daqueles a ele equiparados (inciso II c.c. art. 51 e parágrafo único), e a arrematação de produtos industrializados apreendidos ou abandonados, levados a leilão (inciso III).

Observa-se que no bojo do art. 46, o legislador valeu-se do elemento temporal de cada uma das três hipóteses ali versadas nos seus incisos e que foram tomados pelo legislador desta norma complementar à Constituição, para substanciar o fato gerador da obrigação a ser positivada pela lei ordinária que cria o tributo. No dizer de Marco Aurélio Greco, tratar-se-ia de fato de exteriorização o qual **corresponde à circunstância fática que denota a ocorrência do fato gerador. É evento que aponta no sentido de que o fato gerador se consumou, pois só se exterioriza aquilo que já existe. Fato de exteriorização não é o fato gerador em si, mas algo que denota sua ocorrência.** (op. cit.)

Por essa razão, averba o referido mestre, que o artigo 146, III, "a" defere à lei complementar a função de **definir fatos geradores dos impostos discriminados na Constituição. Vale dizer, especificar em caráter vinculante quais os eventos dentre os compatíveis com o pressuposto de fato (e só aqueles) que terão a natureza e a função de fato gerador** (opus cit.), donde a conformidade das disposições contidas a respeito no CTN, que no ponto deu cumprimento a exigência constitucional, dispondo acerca do **fato gerador, base de cálculo e contribuinte.**

Evidencia-se, portanto, a perfeita compatibilidade daquelas três parcelas da realidade tomadas pelo CTN, com a discriminação constitucional desta figura tributária, na medida em que referidas a **produtos industrializados**, não se oportunizando colocações no sentido de que a dicção constitucional reporta-se a operações com produtos industrializados em ordem a arredar a constitucionalidade dos incisos I e III.

Sem embargo de inúmeras outras situações fáticas existentes e passíveis de suportarem a incidência desta figura tributária, a lei complementar, no âmbito de inciso III do art. 146, qualificou apenas aquelas três como aptas a atrair o fato gerador e ofertar base de cálculo suscetível a suportar a incidência da alíquota correlata do IPI.

Bem por isso, não poderá o legislador instituir sobre estas mesmas parcelas da realidade, qualquer dos demais impostos constitucionalmente discriminados, sobretudo na órbita do art. 154, inciso I, da CF.

Portanto, temos neste panorama, uma demonstração inequívoca da funcionalidade do art. 146 da CF, atuando em última instância, como verdadeiro protetor dos contribuintes, ao inverso daquele quadro de dúplices cobranças, retratado por Rubens Gomes de Souza, no estágio precedente a EC. 18/65.

Na órbita do art. 49 do CTN, se materializa o princípio da não-cumulatividade, segundo o qual disporá a lei, de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª. REGIÃO

determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados, transferindo-se (parágrafo único) o saldo verificado em determinado período em favor do contribuinte para os períodos subseqüentes.

Ou seja, o contribuinte, indicado nos incisos do art. 51 do CTN, calcula o valor do imposto sobre o valor da saída da mercadoria, ou seja o valor da operação mercantil de venda do produto industrializado, destaca-o na nota fiscal e faz a sua cobrança junto ao comprador, que suporta o ônus econômico da incidência.

Ao cabo do *determinado período*, mensal, quinzenal, decendial, consoante a legislação ordinária, ajustada as necessidades de pagamentos do governo, em face do quadro econômico reinante, inflação, etc, faz o somatório de todos estes destaques constantes das notas fiscais de venda do produto.

Mas, antes de promover o seu recolhimento, abate deste total, a somatória do imposto constante das notas fiscais relativas a aquisição dos insumos vertidos na industrialização do produto, quais sejam, a matéria prima (MP), os produtos intermediários (PI) e os materiais de embalagem (ME). Havendo diferença, a recolhe aos cofres do Tesouro. Havendo sobra, nenhum valor é pago, transferindo-se aquela parcela, ou o restante dela para o período seguinte.

Conforma-se assim a disciplina do tributo com as exigências constitucionais: ele incide sobre um produto industrializado, ou seja, sobre o preço total dele, o que não confronta a discriminação contida no inciso IV do art. 153, e o contribuinte, ou seja, no caso o industrial, compensa este valor, pago pela saída dos produtos industrializados que fabricou com o montante que lhe foi cobrado na operação anterior, operação onde fez a compra da MP, PI e ME utilizados no processo de industrialização destes produtos finais.

Cumprindo a sua função de estabelecer normas gerais, determinou-se em seu art. 49 e parágrafo único, que a compensação processar-se-ia periodicamente, inclusive porque na fabricação dos produtos, sobretudo a cada dia que passa, a tônica é a produção em série, como forma de baratear custos operacionais aliada a compra dos insumos segundo a lei da oferta e as possibilidades de armazenamento.

Seguindo por esta senda, temos a Lei nº 4.502/64, berço do imposto de Consumo, depois alterado (DL. nº 34/66: art. 1º) para Imposto sobre Produtos Industrializados, cujo art. 25, indica o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento (hipótese de incidência já indicada no CTN), como sendo a importância a recolher, após diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período.

Em disposição traçada no seu § 1º, restringe a utilização daqueles créditos havidos com a aquisição dos respectivos insumos às hipóteses em que se destinem à industrialização de produtos que sejam tributados na saída do estabelecimento, dispondo o regulamento, consoante o § 3º sobre a anulação do crédito ou o restabelecimento do débito correspondente ao imposto deduzido, nos casos em que os produtos resultantes da industrialização estejam sujeitos à alíquota zero, não estejam tributados ou gozem de isenção, ainda que esta seja decorrente de uma operação no mercado interno equiparada a exportação, ressalvados os casos expressamente contemplados em lei.

Vigente o atual ordenamento maior, estendeu-se a não-cumulatividade para a seara da tributação residual (CF: art. 154, inciso I), constatando-se, desde então, que nestes mais de dezoito anos, nenhum imposto residual foi criado no Brasil, com esquite nesta autorização, sem embargo das emendas instituindo o IPMF e a CPMF, além da utilização daquele permissivo versado no § 4º do art. 195, referido às contribuições sociais residuais da seguridade social, por uma única vez, ou seja, na edição da LC. 84/96.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª. REGIÃO

É bem verdade que este comedimento foi conseqüente das inúmeras emendas ao próprio art. 195, modificado em seu teor e elástico em seus incisos e parágrafos para acomodar as necessidades orçamentárias da seguridade social, verdadeiro *bode expiatório* de nossos governos, a ponto de a própria LC. 84/96 ter perdido sua condição material de norma complementar, restando suas disposições incorporadas ao bojo da lei do custeio da previdência social.

Mas o fato irrefutável é que o cânone do art.154, inciso I aí está. Firme, cumprindo a sua função. Depois do FINSOCIAL, imposto inominado do ordenamento caduco, nenhum outro foi criado.

Buscando-se o aprimoramento possível do ordenamento tributário, a EC. 42, de 19.12.2003, inseriu o § 12 no bojo do citado art. 195, disposição esta que positivou na ordem constitucional a necessidade de ser definido em lei quais os setores da atividade econômica em que as contribuições sociais de seguridade social, incidentes sobre a receita, faturamento, e também aquela devida pelos importadores de bens ou serviços, que ela introduzira (inciso IV), seriam não-cumulativas.

A propósito, a EC nº 20, de 13.12.1998, introduzira o § 9º ao mesmo art. 195, permitindo a coexistência de alíquotas diferenciadas para as contribuições do inciso I *em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra*, autorizando a EC nº 47, de 2005, a utilização do mesmo mecanismo em face do *porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho*.

Referida Emenda nº 42/2003 também incursionou pela órbita do art. 149, modificando a redação do inciso II do § 2º, o qual fora introduzido pela EC 33, de 11.12.2001, com vistas a ensejar ação legislativa no âmbito das contribuições ali versadas, que poderiam ser *ad valorem*, tomando-se por base o faturamento (parcela da realidade já tomada no âmbito do inciso I do art.195), assim como a receita bruta, e o valor das operações e, no caso de importação, o valor aduaneiro (alínea "a"), ou ainda alíquota específica, tendo por base a unidade de medida adotada (alínea "b"), alterações estas que deram fundamento a Lei nº 10.336, de 19.12.2001, instituindo a CIDE.

Antes desta inovação constitucional, o governo federal editara a Medida Provisória nº 66, de agosto/2002, depois convertida na Lei nº 10.637, de 30.12.2002, estabelecendo a incumulatividade para contribuições devidas ao PIS. Dando cumprimento ao desígnio constitucional, a Medida Provisória nº 135, de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 29.12.2003, estendeu a providência ao âmbito da COFINS. E logo em seguida, 29/01/2004, sobreveio a Medida Provisória nº 164, convertida na Lei nº 10.865, de 20.04.2005, instituindo duas contribuições sociais de seguridade social, uma a cargo do importador de bens e serviços, e a outra incidindo sobre a importação de bens e serviços.

Constata-se pela análise destes três diplomas legais, que implementada uma verdadeira *simbiose* entre práticas até então restritas a tributação sobre a renda das pessoas jurídicas (IRPJ), com a sistemática de compensação dos créditos *escriturais*, própria dos impostos sobre o consumo, inerentes ao IPI e ao ICMS.

De fato, pela banda do IRPJ, estes diplomas legais serviram-se dos mecanismos de ajuste da base de incidência daquelas figuras tributárias os quais, de regra, partem de elementos inicialmente prefiguradores do lucro bruto, nele operando



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª. REGIÃO

exclusões e inclusões de determinados elementos contábeis, chegando-se assim ao lucro líquido, sobre o qual a alíquota incidirá.

E, pela banda do IPI, os mesmos diplomas utilizaram-se das regras inerentes à compensação dos créditos escriturais, destinada a realizar a incumulatividade destas contribuições.

Assim, mesclando ambas as técnicas, faz-se o balanceamento da base mensável do PIS e da COFINS, indicando-se as receitas que não integram a base de cálculo (exclusões), técnica esta do IRPJ, e sobre esta base de cálculo, determinam a incidência da alíquota prevista no art. 2º, autorizando em seguida, desconto dos créditos, mediante aplicação da mesma alíquota que serviu para calcular o valor das cotribuições.

Os montantes apurados são agrupados em três blocos: custos com aquisições - dedução integral ((inciso I); gastos incorridos diversos (energia elétrica, aluguéis e despesas financeiras) - dedução integral (inciso II); bens recebidos em devolução, cuja receita tenha integrado o faturamento do mês anterior - dedução integral (inciso IV); encargos de depreciação de máquinas e equipamentos e amortização sobre bens imóveis - dedução escalonada (inciso IIII), chegando-se assim ao valor do recolhimento mensal.

A perplexidade reside no detalhe de que, ao promover-se o somatório de dois blocos, um constituindo a base de cálculo inicial e o outro a base dos créditos, têm-se dois montantes financeiros idôneos a implementar a compensação na sistemática *base sobre base*. Entrementes, determina-se que a alíquota, incida sobre as duas bases. Ou seja, ao invés de subtrair-se a segunda base da primeira, e sobre o restante aplicar-se a alíquota, obtendo-se desde logo o valor da contribuição, determina-se que a alíquota seja aplicada sobre cada uma destas duas bases e o valor da contribuição resultará da subtração do resultado desta segunda operação (base dos créditos), sobre o resultado daquela primeira operação (base de cálculo do valor da contribuição).

De sorte que, por força desta modificação de percurso, deixa-se o método de subtração variável *base sobre base*, adotando-se o método mas com a outra variável, qual seja do *imposto sobre imposto*, chegando-se então ao valor da contribuição.

Entretanto o resultado obtido na segunda operação, não representa valor de imposto, na medida em que as aquisições e as despesas não sofreram tributação PIS/COFINS em cada operação mercantil que a integra, diante da impossibilidade de fracionamento de sua incidência em diversas etapas donde que, em linha de estrito rigor técnico, se está diante do novo método de subtração, diverso da variável *imposto sobre imposto* (aliás, contribuição sobre contribuição), consistente em subtração de Imposto (contribuição) sobre alguma coisa que parece valor de contribuição. Mas não é valor de contribuição.

Esta perplexidade, também foi registrada por Fátima Fernandes Rodrigues de Souza, em trabalho intitulado *A não-cumulatividade no direito brasileiro*, inserido na obra *O princípio da não-cumulatividade*, RT, 2004, onde assinala não se tratar de incumulatividade pelo método dedutivo "tributo sobre tributo, *desafiando o regime estabelecido nestas duas leis, qualquer tentativa de sistematização* (item 6.1, fls. 259, 3º e 5º parágrafos)

De qualquer sorte, assim obrou



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª. REGIÃO

o legislador, no âmbito destes diplomas, talvez diante da realidade destas duas contribuições, diversas dos impostos sobre consumo, que incidem sobre o valor de cada operação, sendo destacados na nota fiscal, ao invés de incidirem sobre o faturamento e as receitas mensais da empresa. Aliás, tratam-se de exações que se tornaram simbióticas desde o exato instante em que admitida a equiparação do faturamento às receitas brutas.

De fato, poderia o comando maior ser materializado através da incidência destas exações sobre cada parcela de faturamento, visto este como as *vendas faturadas*. Teríamos assim uma contribuição passível de ser catalogada na órbita da tributação inerente ao consumo. É uma arrecadação infinitamente menor.

Com a opção pela receita bruta, a mesma deixa de tomar aquela natureza e desde logo substancia uma contribuição sobre algo que compõe a renda (lucro líquido do IRPJ, mais as deduções autorizadas para chegar-se a ele, ou seja, a receita bruta, em termos ampliados).

Simbiose que adquire novos colores desta natureza com a sistemática escolhida para a realização das compensações, e que poderia ser amenizada se a opção fosse pela variável *base sobre base*, a qual, diante da doutrina acaba sendo mais inerente as tributações sobre o IVA tipo renda, adotado de há muito na França e nos Estados Unidos, na década de 70, o assunto estava sendo *ativamente discutido ... no plano federal como um imposto federal sobre o valor agregado, ... contemplado como uma eventual alternativa ou um substitutivo parcial do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas*, consoante informado por Rubens Gomes de Souza, em palestra que proferiu, (reproduzida na RDA 110]/18-26).

De seu turno, também o Prof. Valcir Gassen, na aludida obra de sua autoria "A Tributação do Consumo" (Ed. Momento Atual, 2004), incursiona a respeito do IVA, consoante se colhe do seguinte trecho:

" Nesse sentido, a França adotou como alternativa técnica, para reduzir os efeitos advindos da cumulatividade, um sistema de suspensão dos tributos sobre os bens que fossem consumidos na produção, isto é, um produtor, por exemplo, comprava sem o pagamento dos tributos (pela suspensão) os bens consumidos na sua atividade produtiva. A suspensão, saliente-se, atingia apenas os bens fisicamente consumidos na atividade e não alcançava os bens de capital. Contemplavam-se os bens que se esgotam fisicamente, como por exemplo, a matéria-prima, e não aqueles que se esgotam apenas no plano econômico.

Frente às fraudes no sistema de suspensão e das dificuldades na sua administração, a França passou a utilizar, em 1948, o sistema de créditos de tributos. Esse sistema, também denominado de método indireto subtrativo, método do crédito de tributo ou método das faturas, foi instituído com o mesmo escopo do sistema de suspensão, ou seja, evitar os efeitos decorrentes da cumulatividade dos tributos.

O sistema de créditos de tributos 'consiste em, não dispensando o comprador dos bens de produção de suportar o imposto quando da compra, permitir-lhe a **dedução desse imposto ao imposto incidente sobre as suas vendas'**. Por esse sistema o contribuinte pode abater, deduzir, o total do tributo incidente nas operações anteriores na operação seguinte.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª. REGIÃO

Os efeitos da cumulatividade foram totalmente afastados quando o sistema de créditos passou a aceitar, a partir de 1954, a dedução, tanto dos bens consumidos fisicamente na produção, quanto os equipamentos utilizados na mesma, isto é, a **dédution physique e a déduction financière eliminaram a cumulatividade e com isso as desvantagens dos tributos gerais sobre o consumo plurifásicos cumulativos.**" (op. cit. P. 123)

O momento comporta o registro de sistemática volvida a compensação dos prejuízos fiscais (IRPJ) e das bases negativas (CSSL), disciplinada pela Lei nº 8.981/95 técnica que também substancia um método subtrativo.

Antes de prosseguirmos na presente abordagem do, cabe um parêntesis para assinalar a posição de Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, expoentes do nosso Direito Tributário, e que tantas lições legaram a todos nós operadores do direito.

Em parecer datado de 16.11.83, aqueles mestres advertem quanto a diversidade do conceito de *não-cumulatividade* econômica e jurídica, tratando-se de *conceitos radicalmente diversos, exatamente porque situados em universos que nem sequer se comunicam, asseverando mais que o exame da matéria no direito comparado nada tem a ver com o conceito no direito brasileiro, onde erige-se como figura puramente jurídico-constitucional-positiva-brasileira e como tal traduz-se em categoria que somente pode ser compreendida à luz de critérios emanados da Constituição brasileira. Vale dizer: no Brasil a lei ordinária em nada pode contribuir, quer para discipliná-la, quer para iluminar-lhe a compreensão. (Isto resulta da decidida posição adotada pelo constituinte, quando deliberou, lucidamente, acatar as formulações postuladas pelos mestres Gilberto Ulhôa Canto e Gomes de Sousa, quando da elaboração do anteprojeto que se converteu na Lei Complementar 18/65, neste ponto fielmente mantida pelos Textos Constitucionais ulteriores).*

Prosseguem enfatizando que a *simples "cláusula da não-cumulatividade, a despeito de expressamente inserida, como princípio no texto constitucional, por si mesma não tem substância intrínseca precisa. A expressão "imposto que será não-cumulativo" - constante do inc. II do art. 23 da Constituição - em si considerada, é imprecisa, vaga e sem significação definida. A sua consistência jurídica há de se deduzir do contexto e dos desdobramentos constitucionais ...*

Averbam que estas advertências têm a virtude de mostrar que a *simples invocação da expressão não-cumulatividade não dá solução para problema nenhum. Ainda mais quando se considera que essa invocação (da expressão não-cumulatividade) atraindo um universo de considerações econômica - mais do que contraproducente - é causadora de terríveis perplexidades, responsáveis pela imensa deformação do sistema do ICM, como idealizado pelo legislador constituinte Se há diversos métodos ou processos mediante os quais é possível engendrar uma situação de não-cumulatividade econômica, para a exegese jurídica o seu conhecimento, mais do que despiciendo é perturbador.*

É que a Constituição adotou um só método, e **só este importa ao intérprete.** Além do mais, a existência desses vários métodos ou formas demonstra que, em verdade existem várias **cumulatividades** e várias **não-cumulatividades**, de natureza e efeitos diversos - econômicos e jurídicos - o que por si só retira univocidade ao conceito, quando abstrata ou universalmente considerado.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª. REGIÃO

No estudo da **não-cumulatividade** típica do ICM - tal como construída pela Constituição brasileira - é portanto, não só inconveniente como censurável a invocação de raciocínios e terminologia econômica, como ainda a adoção de elaborações decorrentes do direito comparado. ... por inspiração de Ulhôa Canto e Rubens Gomes de Sousa, o nosso constituinte já optou franca e deliberadamente por um determinado procedimento realizador da não-cumulatividade, não relegando a nenhum legislador infraconstitucional possibilidade de dispor de modo diverso

Estes renomados autores voltaram ao tema em parecer intitulado ICM E IPI - DIREITO DE CRÉDITO - PRODUÇÃO DE MERCADORIAS ISENTAS OU SUJEITAS À ALÍQUOTA "ZERO", publicado na RDT nº 46, OUTUBRO-DEZEMBRO DE 1988, pág's. 74/89, no qual aquelas advertências de página inteira, reduziram-se a pouco mais de um terço, merecendo destaque os seguintes tópicos:

"b) Preconceitos disseminados

Daí a repetição, com desconcertante freqüência, pela doutrina jurídica e, com apoio nela, pela legislação e pela jurisprudência - de assertos imediatamente remissíveis a esse especial prestígio dos pressupostos econômicos do sistema do ICM e do IPI.

A doutrina enveredou pelo mais condenável vício do raciocínio jurídico: o consistente em interpretar a lei (no caso, a Constituição) a partir dos objetivos não-jurídicos por ela supostamente visados: em prestigiar a mens legislatoris, em detrimento da mens legis.

.....

O regime que, ulteriormente, se adotou no texto constitucional de 1988, veio frustrar enormemente esses desígnios ao romper o rigor lógico da principiologia de 1967/69, cuja técnica começou a ser abalada pela emenda constitucional 23/83."

Evidencia-se portanto que durante o transcurso de um quinquênio entre os dois pareceres, operadas sensíveis mudanças no contexto da não-cumulatividade, como registraram os próprios autores, quando averbam a frustração pelo regime adotado na Constituição de 1988, rompendo com o rigor lógico da principiologia de 1967/1969.

Portanto, atentando para aquelas profundas advertências, mas tendo presente que ocorreram circunstâncias que frustraram aqueles desígnios de 1967/1969, que certamente deram substrato à primeira manifestação, é que voltamos a análise que vinha sendo empreendida, tomando como ponto de retomada as considerações que os mesmos autores desenvolvem nesta segunda oportunidade, que contribuem para aclarar a sistemática da incumulatividade, a partir da natureza jurídica da compensação, nos seguintes termos:

"i) Natureza jurídica do "direito de abater"

Das considerações precedentes se vê que a natureza jurídica do "direito de abater" (ou, simplesmente, do crédito de IPI ou de ICM) não é tributária. Na verdade, não corresponde a nenhum conceito de Direito Tributário e a nenhuma categoria tributária.

Estuda-se conjuntamente com o tributo pela notória proximidade temática dos dois institutos. Mas sua radicação teórica evidentemente é outra.

.....



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª. REGIÃO

j) Natureza constitucional dos créditos

Nesse sentido, seu regime jurídico é peculiar. Ingressa na ordem jurídica positiva independentemente de lei.

.....

As disposições constitucionais instituidoras dos chamados "créditos de IPI e de ICM" têm eficácia plena e aplicabilidade imediata - na classificação consagrada por José Afonso da Silva - baseando que, como em qualquer outro caso de direitos públicos subjetivos de hierarquia constitucional, se perfaça o conjunto de pressupostos fáticos condicionantes de sua incidência. Eficácia normativa plena significa aptidão incondicional para produzir imediatos efeitos jurídicos, quando cabível a incidência do preceito.

De nenhuma lei depende a eficácia do sistema de abatimento.

O desdobramento dessa análise autorizaria inúmeras outras precisões. Basta, entretanto, para os efeitos deste parecer, observar que o regime jurídico do abatimento se apresenta nitidamente autônomo em relação ao da obrigação tributaria a que se opõe.

De conseguinte, tudo o que se refere ao abatimento - a extensão desse direito, natureza, montante, oportunidade de apropriação, compensação com o imposto devido etc, tudo enfim - envolve-se num regime jurídico alheio ao do tributo, nada tendo a ver com a disciplina da incidência, base impositiva, alíquota e outros aspectos atinentes ao tributo, propriamente dito.

De resto, não deve causar perplexidade a circunstancia da disciplina desse instituto vir reproduzida em textos de legislação ordinária, misturadas suas regras com aquelas relativas ao imposto propriamente dito. Embora envolvidos no mesmo texto, tem-se aí, quadros legislativos independentes, cada qual devendo ser considerado no seu campo institucional, sujeito a interpretação segundo critérios e princípios totalmente distintos e apartados.

l) Função constitucional do "abatimento"

Designa-se "crédito" ao objeto dessa relação jurídica constitucional. É que contabilmente, vai-se traduzir uma expressão numérica em uma escrituração, apresentada sob a forma de conta corrente escritural. Seu objeto é específico. Não serve e nem se presta para qualquer finalidade; pelo contrário, tem função exclusiva, constitucionalmente determinada: a vocação restrita de servir somente para o pagamento de tributo. Não tem outra serventia; não existe para outra finalidade. No desígnio constitucional, esse "crédito" é uma moeda especial, puramente escritural, vocacionada exclusivamente à finalidade de pagar, parcial, ou totalmente, débitos tributários de ICM e/ou de IPI, ...

De fato, a eficácia da cláusula constitucional que determina a compensação, pode ser extraída do âmbito do inciso II do art. 153, § 3º da lei maior, contudo cabe ao aplicador da norma constitucional buscar o alcance desta significação, tendo em vista que a vontade constitucional é adotada em face da realidade e tendo presente os objetivos a serem perseguidos a partir de sua formulação.

No âmbito tributário, e tendo presente que a sua função de disciplinar a carga dos impostos e demais exigências da espécie, dispõe o legislador constituinte acerca das modalidades daqueles ingressos e balizamentos que deverão nortear a ação infraconstitucional, os quais recebem o detalhamento no âmbito da lei



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª. REGIÃO

complementar referida no seu art. 146.

Daí porque, não obstante o seu caráter alheio ao direito tributário, indubitado que refere-se à sistemática que vai percutir no volume dos ingressos advindos da exação respectiva, a qual, no Brasil, também é modalizada pelas salvaguardas e disposições contidas nos §§ 1º e 3º do art. 153, donde o atrelamento da compensação às disposições próprias do direito financeiro, devendo contudo, a sistemática adquirir sua materialização, *pari passu* com as disposições do imposto, nos moldes do CTN, cuja fonte de validade tem lastro naquele art. 146. Ou seja, a compensação guardará uma relação de pertinência com o mecanismo adotado para o imposto, a ser instituído em consonância com as balizas do inciso III, alínea "a" daquele preceptivo magno, traçadas no CTN, como aliás reconhecido naquela manifestação.

Ainda, mostra-se pertinente, em que pese a insurgência destes mestres o estudo dos diversos sistemas existentes à época, para que o intérprete possa precisar quais aspectos destes mecanismos encontram-se acolhidos na dicção constitucional, quais estão repelidos, e quais permanecem em situação intermediária, sendo de utilidade a sua pormenorização naquele diploma legal do art. 146 e legislação decorrente, cuja afinidade com a lei maior deverá ser ampla e total, sob pena de inconstitucionalidade a ser proclamada pelo Poder Judiciário.

A utilidade desta providência acaba sendo evidenciada naquele profundo trabalho, quando reporta-se aos procedimentos contábeis a serem implementados sob a forma de conta corrente escritural.

Também o recurso a legislação revela-se inafastável, como no caso de aquilatar-se prazos de decadência ou prescrição dos aludidos créditos a serem compensados, na medida em que tais institutos integram o sistema jurídico.

E o estudo do regime jurídico do abatimento, *rectius*: compensação, revela-se por demais pertinente, sobretudo para o caso em julgamento, imbricado com pretensão ao não estorno de créditos de insumos por empresas cujos produtos ainda estão jungidos à alíquota zero.

" ...

3 - A decadência do direito de abater opera no mesmo prazo reconhecido aos direitos pessoais contra a Fazenda Pública. Não são analogicamente aplicáveis ao caso, os prazos de decadência do direito do fisco à constituição do crédito tributário, previstos no Código Tributário Nacional ou na legislação ordinária." (op. cit., p. 78)

"(Item III ...

c) A operação anterior

Em outras palavras: o regime jurídico do abatimento repousa sobre características e peculiaridades da **operação anterior, havida com produtos ou mercadorias genericamente consideradas. Esta operação (anterior), sem dúvida é relevante: os seus contornos jurídicos são importantes para configuração do direito constitucional do contribuinte; a circunstâncias de existir ICM e/ou IPI nesta operação é fundamental. Não importam, todavia, para os efeitos do exercício do abatimento, quaisquer características ou peculiaridades das operações atuais, nem das futuras.**

A esse respeito, a **única exigência da Constituição - como amplamente visto nas considerações iniciais - repousa na necessidade de que ocorram operações posteriores quaisquer sejam as mercadorias ou produtos nelas envolvidos, de tal forma que decorram**



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª. REGIÃO

débitos de ICM e de IPI globalmente compensáveis, com os montantes a abater, correspondentes às operações anteriores. É evidente que se integra (na estrutura constitucional do princípio da não-cumulatividade) o pressuposto da ocorrência de operações ulteriores, das quais resultem débitos de tributo. A inexistência delas frustraria o exercício do direito constitucional de abatimento, por inviabilizar os mecanismos da 'compensação' a que anteriormente fizemos referência. Esse direito, assim, só se exercita à vista de débitos posteriores.

Mas, cessam aí, as instâncias da Constituição. Não é exigência constitucional que estas operações ocorriam no futuro, das quais naturalmente haverá de resultar ICM ou IPI devido, compensável com o chamado 'crédito' por operações anteriores devam necessariamente, referir-se à mesma mercadoria ou produto anteriormente adquirido pelo contribuinte. A tal circunstância não alude o Texto Magno; isso não decorre de uma interpretação límpida e cristalina do conteúdo do sistema posto nos art's. 21, § 3º e 23, II, da CF." (realçamos)

Acerca dos métodos destinados a apuração do valor acrescido, também se revela a oportunidade de seu enfrentamento, tomando-se por referência a obra do eminente Professor Alcides Jorge Costa, "ICM NA CONSTITUIÇÃO E NA LEI COMPLEMENTAR", referência obrigatória para os estudiosos da temática (Ed. Resenha Tributária, 1978), cuida de descrever estas sistemáticas, além de inúmeros trabalhos produzidos por outros estudiosos da matéria, muitos dos quais professores universitários, que debruçaram sobre o estudo destes mecanismos, como no caso do Professor Paulo Celso B. Bonilha.

De fato, a análise de sua obra, é reveladora de que o mesmo pesquisou o assunto, historiando os acontecimentos à época da reforma empreendida pela EC. 18/65, retroagindo por mais de vinte anos e detalhando estes, mecanismos de compensação do IVA no âmbito do continente europeu, evidenciando o cotejo entre estas duas peculiaridades, a sua influência nas modificações que resultaram no texto aprovado pela referida emenda, verificadas desde sua introdução no antigo imposto de consumo, condensando estes estudos em dissertação de mestrado sob a orientação do professor Alcides.

Portanto, reconheceram, estes profissionais do direito a utilidade do seu estudo, máxime porque o direito, não pode prescindir do conhecimento científico amalhado ao longo dos séculos, cujo conhecimento, a cada dia que passa é requisitado com maior intensidade do operador do direito, sobretudo nas raias do direito tributário. Evidente que não cabe a estes ramos do saber humano ditar a conduta dos operadores do direito, contudo os informam acerca dos lineamentos próprios daquelas searas, onde o fenômeno de interesse do direito também é analisado, dando subsídios para balizar a compreensão dos princípios necessários, os quais, obviamente são construídos segundo os institutos jurídicos,

De fato, ao estudar as normas legais, com vistas a interpretá-la e aplicá-la, o estudioso do direito precisa destes conhecimentos para compreender o real sentido e o alcance da norma positivada, como requisito para que sua tarefa possa chegar adequadamente a termo, pois estas disposições decorrem de um fenômeno social que a precedeu, o qual mereceu estudos das áreas atinentes, os quais influenciaram o legislador na elaboração da norma.

Não estamos nos referindo aqui, a opções contidas em projetos de leis, exposições de motivos, as quais também devem ser analisadas para esclarecimento de pontos duvidosos da norma legal, consoante as regras que norteiam a exegese dos textos da espécie. Estamos nos reportando ao fenômeno social que antecedeu a feitura da lei, convivendo com o momento da sua elaboração no Parlamento, e indo além deste



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª. REGIÃO

momento, quando suportará a sua incidência.

O mesmo raciocínio é válido no tocante ao estudo do direito comparado, tendo em vista que a legislação dos demais países também foi construída diante de realidades semelhantes, sendo que o tratamento legislativo pode ter resultado em um diploma legal adequado ou não, sofrendo alterações com vistas a correções de rumos. Assim, o estudo destes acontecimentos no âmbito estrangeiro e tarefa a ser empreendida neste âmbito, sempre com redobradas cautelas, tendo em vista as particularidades daqueles sistemas normativos, que nem sempre estão presentes nos demais países. Portanto, uma solução ali alcançada, pode não de utilidade em outro país, diante de especificidades de um e de outro, o que será cuidadosamente sopesado numa tarefa da espécie. Assim, pode-se evitar a incidência nos mesmos erros e valer-se dos acertos, pois afinal, ninguém é dono da verdade.

Assim, debruçando sobre a obra do professor Alcides Jorge Costa, já referida, transcrevemos os seguintes tópicos daquela profunda abordagem:

" Num imposto de vendas tipo valor acrescido, sempre se deduz das vendas o valor das matérias primas e materiais secundários utilizados diretamente na produção. O que pode variar é o tratamento dispensado aos bens instrumentais de produção, isto é, de modo geral os investimentos de ativo fixo. A este respeito, três posições são possíveis: deduzir a totalidade do valor de tais bens quando adquiridos, deduzir valor equivalente à sua depreciação do período considerado ou não deduzir nem aquele nem este valor.

No caso de dedução de valor correspondente à depreciação dos bens do ativo fixo adquiridos no período considerado, a base total do imposto - pressupondo-se ter este um caráter de generalidade vertical e horizontal - é igual à renda nacional; desta identidade conclui-se que o imposto equivale, sob o aspecto macroeconômico, a um imposto sobre a renda, cobrado a uma alíquota uniforme, sem isenções e sem ajustes resultantes de personalização. Daí sua denominação de imposto de valor acrescido tipo renda.

No caso de dedução do valor dos bens do ativo fixo adquiridos no período considerado, e com a mesma pressuposição, o imposto tem por base a despesa total dos consumidores e equivale a um tributo sobre o consumo. É o imposto de valor acrescido tipo consumo.

No terceiro caso, isto é, não dedutibilidade do valor dos investimentos em bens do ativo fixo nem sua quota de depreciação, a base global do tributo equivale ao total das vendas de varejo mais as vendas de bens instrumentais; por isso o nome de imposto de valor acrescido tipo produto bruto.

Assim, podem distinguir-se três tipos de imposto sobre o valor acrescido, segundo o tratamento dispensado aos investimentos: tipo renda, tipo consumo e tipo produto bruto.

A noção de valor acrescido de que resultam estes três tipos não se distingue da utilizada na contabilidade nacional.

O imposto sobre o valor acrescido admite ainda três tipos segundo sua maior ou menor generalidade no plano vertical: cobrança no ciclo da produção, no da produção e atacado, e no da produção, do atacado e do varejo. No plano horizontal, o imposto sobre o valor acrescido pode ser global se abranger todos os bens e serviços, ou parcial em caso contrário.

O cálculo do valor acrescido admite duas formas: a pura ou sobre base real e a forma de cálculo sobre base financeira.

Pela forma pura ou sobre base real, que se atém ao conceito estatístico e econômico de valor acrescido, este de obtém mediante a dedução do valor da produção de um determinado período (quer vendida, quer mantida em estoque) do montante dos gastos de aquisição das matérias primas, materiais secundários e equipamento



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª. REGIÃO

(ou a quota de depreciação deste, tal seja o tipo do imposto) utilizados na produção. Este método é de aplicação muito difícil e, por isso, mesmo, não utilizado na prática.

.....
Pela forma financeira de cálculo, o valor acrescido é computado mediante dedução, do total das vendas de um período (quer de bens produzidos no período, quer já existentes em seu início), das aquisições de matérias primas e materiais secundários no mesmo período (que utilizadas, quer as existentes em estoque ao fim do período); o tratamento dos investimentos depende do tipo do imposto. Esta é a forma adotada por motivos de ordem prática.

Dentro dos três tipos já assinalados (renda, consumo e produto bruto) e da forma financeira de cálculo, podem distinguir-se ainda dois métodos de cálculo do valor acrescido: o de adição e o de subtração.

O método de adição consiste em somar todos os componentes do valor acrescido de uma empresa num período dado: salários, juros, lucro líquido, depreciações, etc.

O método de subtração admite duas variantes: o de 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 de 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. Desnecessário acrescentar que, em qualquer das variantes, as deduções dependem do tipo de imposto: renda, consumo, produto bruto.

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." (op. cit., p. 24/26)(grifamos)

Ressumbra de todo o exposto que no Brasil, a figura do valor agregado, na esfera federal, corporifica-se por intermédio do IPI, que entretanto, no âmbito do art. 46, inciso II do CTN, cinge-se apenas a uma das parcelas do pressuposto do IVA, qual seja aquela inerente a fase industrial, não obstante deva ser atentado para o fenômeno da agregação de valores, donde que o elemento material da obrigação tributária sob comento poderia, na opção do legislador, traduzir-se em agregação de valores verificada nos produtos industrializados, ou seja, em sua industrialização, exteriorizada com a saída mercantil destes, do estabelecimento industrial que os produziu.

Entretanto, consoante as disposições do Código Tributário Nacional, o elemento quantitativo desta obrigação tributária, ou seja, a sua base de cálculo, não é o valor agregado em cada um destes diversos estágios, mas sim o valor da operação de saída, como se depreende do seu art. 47, inciso II, alínea "a", que no ponto deu concretude ao mandamento constitucional, dispondo sobre a base de cálculo do tributo (CF: art. 146, inciso III, alínea "a"), após definir a sua hipótese de incidência, no art. 46, inciso II (saída do produto industrializado do estabelecimento industrial), exercendo aqui, também a função atribuída pelo inciso I do mesmo cânone fundamental, dispondo de forma a evitar possível conflitos de competência tributária com algum estado-membro e municiando, desde logo o julgador, de ferramenta apropriadíssima para afastá-lo.

Mas, volvendo à órbita do art. 47 do CTN, desde logo o cotejamos com aquelas disposições contidas no art. 49 do mesmo diploma, onde traçada a não-cumulatividade do imposto, 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, transferindo-se (parágrafo único) o saldo verificado em determinado período em favor do contribuinte para os períodos subseqüentes.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª. REGIÃO

Ou seja, o contribuinte, indicado nos incisos do art. 51 do CTN, valendo para este caso em julgamento aquele do inciso II, calcula o valor do imposto sobre o valor da saída da mercadoria, ou seja o valor da operação mercantil de venda do produto industrializado, destacando-o na nota fiscal e cobrando-o de seu cliente, o qual suporta o ônus econômico da incidência.

Ao cabo do *determinado período*, faz o somatório de todos estes destaques constantes das notas fiscais de venda do produto, mas, antes de promover o seu recolhimento, abate deste total, a somatória do imposto constante das notas fiscais relativas a aquisição dos insumos vertidos na industrialização do produto, quais sejam, a matéria prima (MP), os produtos intermediários (PI) e os materiais de embalagem (ME). Havendo diferença, a recolhe aos cofres do Tesouro. Havendo sobra, nenhum valor é pago, transferindo-se aquela parcela, ou o restante dela para o período seguinte.

Conforma-se assim a disciplina do tributo com as exigências constitucionais: ele incide sobre um produto industrializado, ou seja, sobre o preço total dele, o que não confronta a discriminação contida no inciso IV do art. 153, e o contribuinte, ou seja, no caso o industrial, compensa este valor com o montante cobrado na operação anterior, operação onde fez a compra da MP, PI e ME, utilizados no processo de industrialização.

No ponto, o CTN, cumprindo a sua função de estabelecer normas, determinou no seu art. 49 e parágrafo único que a compensação processar-se-ia periodicamente, inclusive porque na fabricação dos produtos, sobretudo a cada dia que passa, a tônica é a produção em série, como forma de baratear custos operacionais, aliada a compra dos insumos segundo a lei da oferta e as possibilidades de armazenamento, donde que não se adquire dois parafusos e trinta centímetros de ferro, para se fabricar uma serra, mas sim caixas de parafusos e quilômetros de ferro para se fabricar centenas de serras, que no muito das vezes, serão vendidas ao longo de meses, servindo-se os parafusos e o ferro, também, para o fabrico de inúmeros outros itens.

Logo, a periodicidade era a única forma de estabelecer-se o mecanismo da compensação, determinado pela lei maior.

No concernente ao cálculo do valor acrescido, exclui-se desde logo, a forma pura ou base real, que recebe aplicação na órbita do imposto de renda das pessoas jurídicas, como acentua o próprio Prof. Alcides Costa (partes grifadas).

Adota-se a forma financeira (em oposição a forma pura ou base real, acima reportada), a qual o Prof. Alcides indica como sendo o método em que *as aquisições de matérias primas e materiais secundários do mesmo período, sejam eles utilizados ou mantidos em estoque são deduzidos do total das vendas de um período, sejam elas relativas a bens produzidos no mesmo período, ou já existentes antes dele*, método este adotado *por questões de ordem prática*, certo que nesta moldura, amarra-se mais a *forma financeira*, e ao método da *subtração*, por ele indicado na seqüência de sua obra, posto que o método da *adição*, consistente em *somar todos os componentes do valor acrescido de uma empresa*, acaba revelando-se mais condizente com o imposto do tipo renda, onde a dedução é *das mais amplas existentes*.

Cotejando-se as duas variantes daquele método da *subtração*, descarta-se desde logo aquela inerente a *base sobre base*, onde o valor acrescido resulta da *diferença entre o montante das vendas e o das aquisições em determinado período*, embora mais se assemelhe a *forma financeira* por ele antes descrita, e que, guardadas as devidas proporções teria utilização no âmbito do IRPJ e da CSSL, onde se inverte os prejuízos fiscais e as bases negativas dos exercícios anteriores, para chegar-se ao lucro tributável (Lei nº 8.981/95, art's 42 e 58), critério este que, como visto, poderia ter sido adotado no âmbito das contribuições da COFINS, máxime porque toma ela por base *dimensível*, o *faturamento* compreendido este como sendo a *receita bruta*, ingrediente contábil situado



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª. REGIÃO

no iter de apuração do IRPJ.

Ante os comandos magnos já mencionados, a variante imposto sobre imposto foi aquela consagrada pela nossa lei fundamental. Para o IPI, desde os tempos do imposto de consumo, passando pela EC. 18/65, até os dias atuais, quando ampliada a possibilidade de o legislador positivar algum acréscimo no âmbito desta variante de compensação, para atender ao comando do inciso da EC. 42/2003, em ordem a caminhar para as plagas do imposto sobre produtos industrializados (IPI) *tipo renda* (aquele que permite o abatimento da depreciação dos bens instrumentais de produção).

Após a abordagem já reproduzida, e do cotejo que procuramos realizar entre as disposições legais e o entendimento doutrinário com a realidade do IPI, revela-se oportuna a transcrição do demonstrativo elaborado por J.J.Philippe, comparando as duas variantes do método de subtração, seguido das considerações de Cosciani, a respeito do ponto:

"....."

Os dois métodos não se equivalem, exceto se a alíquota for uniforme. Sobre esta não equivalência vale transcrever a demonstração de J.J. Philippe.

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, pode-se dizer, de modo geral, que no método imposto sobre imposto, a alíquota das fases posteriores exerce influência nas fases precedentes, enquanto que, no método base sobre base, o efeito da alíquota circunscreve-se à operação a que foi aplicada. Disto decorre que, utilizado o método imposto sobre imposto, uma alíquota inferior ou uma isenção no curso do ciclo a que está sujeito o produto, não beneficia o consumidor, porque a diferença é recuperada pelo fisco através da aplicação de alíquota mais elevada nas operações posteriores. É o chamado efeito de recuperação. Desnecessário acrescentar que, no método base sobre base, as reduções de alíquotas ou isenções em operações intermediárias beneficiam o consumidor final. O efeito de recuperação tem seu lado positivo, uma vez que permite saber, com exatidão, qual o ônus tributário de cada produto, na hipótese de necessidade de uma desoneração total, como nas exportações.

Por outro lado, a isenção concedida a um produto na venda a consumidor produz o chamado **ônus oculto se o tributo referente às fases anteriores não for devolvido ou creditado ao contribuinte "de jure"**, para compensação com débitos oriundos de outras vendas. (op. cit., p. 26/27)(grifamos)

Seguindo por esta senda, temos a Lei nº 4.502/64, berço do imposto de Consumo, depois alterado (DL. nº 34/66: art. 1º) para Imposto sobre Produtos Industrializados, cujo art. 25, indica o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento (hipótese de incidência já indicada no CTN), como sendo a importância a recolher, após diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª. REGIÃO

Em seu § 1º o mesmo cânone complementar estabelece que o exercício do direito à dedução do imposto incidente sobre os produtos entrados no estabelecimento, ocorrerá *quando estes produtos destinem-se a comercialização, industrialização ou acondicionamento, e ocorrer a incidência de tributação sobre os produtos finais* deles resultantes. Necessário, portanto, que exista uma saída tributada, para que aqueles créditos possam ser aproveitados.

De fato, se a saída dos produtos industrializados não é tributada, não existe a viabilidade de ocorrer a cumulatividade do tributo, restrita a análise a este iter (entrada tributada, saída não tributada), não obstante o reflexo desta *desoneração intercalar* no ciclo do produto, caso a opção seja pelo *método da subtração, variante imposto sobre imposto*, adotada pela Constituição, pois na variante *base sobre base*, o reflexo nas fases subseqüentes deixa de ocorrer, consoante visto na demonstração de J.J.Philippe, que já transcrevemos.

Tenha-se, portanto, esta opção do constituinte, desde os albores da EC nº 18/65, bem gravada, durante a análise de qualquer abordagem acerca do tema. A opção constitucional foi por uma variável que não evita totalmente a cumulatividade.

É certo, que aquele rigor das incidências plurifásicas sobre o valor total do produto industrializado, desde a na operação inicial é atenuado nas operações seguintes, pelo creditamento do imposto antes pago, cumprindo-se o desígnio constitucional, na amplitude permitida pela variante nele determinada. Aliás, tal opção antecede a própria EC 18/65, para alojar-se no imposto de consumo, berço do IPI, qual seja, a dedução de *imposto sobre imposto*.

Com a *desoneração intercalar*, reinicia-se o ciclo da tributação e o resultado final será uma carga tributária superior ao valor da última incidência. Mas este reflexo é *inerente* ao método escolhido, não cabendo nesta moldura, e sem tomar em conta este vetor, reconhecer o direito ao creditamento, porque o mesmo é impróprio a esta metodologia constitucionalmente estabelecida.

O aproveitamento deve decorrer de norma legal que o autorize, como se verifica na legislação aplicável, dentre os quais, a possibilidade de ser *mantido na escrita do contribuinte* o crédito do imposto incidente sobre equipamentos para emprego na industrialização de produtos que venham a ser remetidos para a Zona Franca de Manaus, para consumo interno, conforme art. 4º da Lei nº 8.387/1991 (RIPI: art. 80); crédito presumido aos empreendimentos industriais instalados nas áreas de atuação da ADA, ADENAE, em relação às saídas que ocorrerem até o final de 2010, conforme Lei nº 9.826, de 1999, art's. 1º e § 1º e Medidas Provisórias nº's. 2.156 e 2.157, de 2001 (RIPI: art. 110), a ser aproveitado no abatimento do próprio IPI; crédito presumido para aproveitamento nas contribuições devidas ao PIS/PASEP e a COFINS, em prol das montadoras e fabricantes de jipes, furgões ou veículos de transporte de carga, igual ou superior a quatro toneladas, tratores agrícolas, colheitadeiras, máquinas rodoviárias, empilhadeiras, etc, conforme art. 11 da Lei nº 9.440, de 1997 (RIPI: art. 112, § 1º e incisos), dentre inúmeras outras hipóteses que a legislação previu ao longo dos anos, podendo ainda ser mencionado o crédito-prêmio instituído pelo Decreto-Lei nº 491/69, como forma de incentivo à exportação, alvo de infundáveis debates na atualidade.

Trata-se de atuação legislativa complementar àquela editada no âmbito do art. 153, § 1º, da CF, ou seja, a concessão de benefícios, em ordem a incrementar objetivos da política econômica e industrial, implicando os créditos concedidos, em renúncia fiscal,



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª. REGIÃO

demandando avaliação pelo ente concessor, diante da razão que o justificar, sem descuidar dos cânones positivados na Lei de Responsabilidade Fiscal, cujos efeitos moralizadores vem se tornando incontestes, contribuindo por isso mesmo no longo e penoso caminho rumo ao reequilíbrio da dívida pública.

Portanto, quando a utilização do valor que seria devido caso incidente o imposto não vem contemplada expressamente, seu aproveitamento, reflete no aumento do patamar daquela renúncia, sem lei que a tivesse previsto (CF: art. 150, § 6º).

De modo que, temos naquele art. 25, § 1º da Lei nº 4.502, de 1964 a positividade em nosso ordenamento infraconstitucional, da previsão que erige-se em ponto fulcral da lide posta a desate pretoriano.

Neste ponto, cabe sopesar que, embora a não-cumulatividade diga respeito aos produtos industrializados, já que a compensação efetivar-se-ia em cada operação, o seu mecanismo, indicado na lei maior, ao ser particularizado no âmbito da legislação complementar, providência indispensável (CF: art. 146, inciso III, alínea "b") para que a lei ordinária instituindo a exigência tributária em pauta viesse a lume, acaba por veicular suas disposições quanto ao ponto, em face dos respectivos sujeitos passivos da exigência, que implementarão a providência, não em face de cada operação de venda, mas sim periodicamente, mediante dedução do imposto incidente na aquisição daqueles insumos, no montante do imposto relativo às saídas dos produtos finais deles resultantes, verificadas no respectivo período,.

Entretantes, quando aqueles insumos gozam de isenção, sofrem tributação à alíquota zero, ou não recebem a incidência do IPI, por ocasião do ingresso no estabelecimento e o produto final a suporta, inequivocamente há um descompasso decorrente da falta dos créditos iminentes às aquisições dos insumos, e que portanto não são deduzidas nesta etapa final, o que redundará em tributação plena, ou seja, a soma dos montantes pagos ao longo do ciclo produtivo, em quantia superior àquela que decorre desta última operação.

Enfim, no caso a neutralidade do imposto é afetada, substanciando, certamente, alguma cumulatividade que não ocorreria na hipótese da opção constitucional ser pela compensação *base sobre base*.

Seguindo adiante, cabe referências ao magistério do ilustre Prof. Paulo de Barros de Carvalho, contido em parecer de sua lavra, onde doutrina que *... o princípio da não-cumulatividade dista de ser um valor. É um "limite objetivo" mas que se volta, mediatamente, à realização de certos valores, como o da justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado, o da uniformidade na distribuição da carga tributária, enfatizando resumidamente, que a compensação está fora do campo da obrigação tributária. Numa banda temos os elementos estruturais desta (critério material, espacial, pessoal, quantitativo) e de outro lado os elementos estruturais daquela. Para depois averbar que:*

"Internamente, analisando a fenomenologia da não-cumulatividade, verifica-se que o direito ao crédito do sujeito adquirente provém da norma denominada regra-matriz de direito ao crédito e formaliza-se com os atos praticados pelo administrado e, posteriormente, homologados, de maneira tácita ou explícita, pelas autoridades fiscais.

.....omissis.....



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª. REGIÃO

Se a operação é isenta, a regra-matriz de incidência tributária *fica neutralizada não havendo falar-se em acontecimento do 'fato gerador' e, por via de consequência, em nascimento da obrigação tributária. Entretanto, percutindo sobre o mesmo suporte fático para determinar outro fato jurídico, a regra-matriz de direito ao crédito produz seus efeitos, para o fim de constituir o direito ao crédito.*

.....omissis.....

...as isenções funcionam de forma diferenciada nos impostos não-cumulativos. Se o imposto é não-cumulativo, a isenção, para respeitar sua natureza jurídica, há de ser "não-cumulativa". De acordo com essa técnica impositiva a isenção age como que imunizando a base de cálculo da operação que foi supedâneo da regra isentiva, de modo que garanta, no final da cadeia, a consecução da não-cumulatividade. Figurativamente, é como que se o direito ao crédito implicasse, em verdade, o ajuste da base de cálculo, incidindo o imposto tão-só sobre o "valor agregado" do produto. O Fisco quando isenta não está deixando de receber. Apenas o recebimento se perfaz na medida da perspectiva mensurável relativa ao ciclo que se oferece à tributação" (Revista Dialética de Direito Tributário - nº 33 - junho/1998 - p. 158)(realçamos).

Também Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, proclamam naquele parecer já transcrito, esta diversidade entre o tributo e o crédito, estabelecendo dicotomia entre base de cálculo e base liquidável, utilizada na doutrina espanhola, para identificar a base de liquidação, incidindo as disposições tributárias sobre a primeira.

Importa, assim, desvendar qual o suporte fático sob o qual *percuta* a regra-matriz do imposto e a *regra-matriz de direito ao crédito*, para confirmar quanto a persistência do magistério deste eminente professor, tendo presente as vicissitudes legislativas ou normativas que incidem ao longo do iter de composição do produto industrializado.

Nesta angulação, seguindo novamente os passos de Marco Aurélio Greco, temos que a não-cumulatividade **"é mecanismo aplicativo que deve situar-se dentro do âmbito do pressuposto de fato do imposto. Por si só, não indica o pressuposto de fato do imposto. Trata-se de mera técnica, compatível com pressupostos de fato distintos. O fato de um imposto sujeitar-se à técnica de não-cumulatividade não significa que seu pressuposto de fato seja o valor agregado."**

Bem se vê que estamos diante de linhas de entendimento que se antagonizam, na medida em que o **fato de um imposto sujeitar-se à técnica de não-cumulatividade não significa que seu pressuposto de fato seja o valor agregado**, a implicar na consequência de inviabilizar-se o ajuste da base de cálculo, em ordem a incidir o imposto tão só sobre o valor agregado do produto, como figurativamente lá afirmado.

Embora em linguagem figurada, esta é a consequência daquele raciocínio daquele exposto pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, com o brilho que lhe é peculiar. Mas, cabe prosseguir, retomando os passos de Marco Aurélio Greco:

"À medida que o pressuposto de fato do IPI, previsto na Constituição, é a existência de um produto industrializado, e, portanto, não é imposto "sobre" valor agregado, mas sim "sobre" produto, disso decorre que a não-cumulatividade prevista no inciso II do § 3º do artigo 153 da CF/88 corresponde a um mecanismo de aplicação do imposto mas, constitucionalmente, não se vocaciona a dimensionar valor agregado."

Se o pressuposto de fato fosse o valor agregado, a não-cumulatividade deveria servir para aferir a dimensão da agregação ocorrida em determinada etapa do ciclo econômico; porém, como o pressuposto de fato não é esse, a não-cumulatividade não encontra no valor agregado sua razão de ser, nem seu critério de operacionalização."



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª. REGIÃO

Portanto, já é possível concluir que a construção daquele enfoque, não encontra alicerce no art. 153 § 3º, inciso II da lei maior, conquanto a perfeita lógica que o caracteriza. Voltemos ao entendimento de Marco Aurélio Greco:

Nesse ponto, o artigo 153, § 3º, II da CF/88 é explícito ao acolher a técnica "imposto sobre imposto" pela qual deduz-se do montante do imposto devido em cada operação o montante do imposto cobrado nas anteriores.

Num país em que o pressuposto de fato do imposto é o valor agregado, a não-cumulatividade tanto pode se operacionalizar "base sobre base" como "imposto sobre imposto", pois ambas são aptas a aferi-lo.

Porém, à medida que, no Brasil, o pressuposto de fato do IPI é a existência do produto industrializado, essa técnica - no plano constitucional - não é concebida para dimensionar valor agregado (por ser realidade fora do pressuposto de fato); visa dimensionar quanto de imposto o contribuinte precisa recolher: se a totalidade que resulta da aplicação da alíquota sobre o valor da sua operação, ou se o montante que resultar da dedução do imposto já cobrado em operações anteriores. O foco da norma constitucional não é a base (que indicaria o elemento "agregação"), mas sim a dimensão da dívida do contribuinte (o "imposto").

Por isso, entendo que pretender encontrar na não-cumulatividade um instrumento de viabilização de uma incidência sobre o valor agregado e fazer com que - da perspectiva constitucional - o IPI seja calculado de modo a onerar apenas a parcela de agregação, mediante aferição do valor da entrada versus o valor da saída, é afastar-se do pressuposto de fato do imposto constitucionalmente consagrado e afastar-se da regra do artigo 153, § 3º, II que consagra uma não-cumulatividade "imposto sobre imposto" e não "base sobre base". (op.cit.) (grifamos)

Devemos ao Professor Paulo de Barros Carvalho, eminente cientista do direito, a compreensão do fenômeno magno do direito tributário, que se verifica no átimo intermediário ao nascimento da obrigação tributária, e a sua constituição em crédito tributário.

De fato, ao decompor este fenômeno com rigor científico que a ninguém é dado contestar, dali extraíndo os seus elementos integrantes (material, espacial, temporal) em ordem a propiciar o cotejo entre o fato que se quer impositivo e a norma legal tributária correlata, confirmando-a ou infirmando-a, dotou o mestre o operador do direito de instrumento por demais adequado ao seu labor diário.

Bem por isso, a sua aplicação na seara dos créditos relativos às compensações do IPI, CIMS, COFINS e PIS, demanda o desenvolvimento de semelhantes parâmetros, para que aferido a sua aptidão ou não ao mister.

E devemos creditar ao magistério de Marco Aurélio Greco, os méritos por essa iniciativa.

Portanto, ante os comandos emergentes do dispositivo magno referido a regra da não cumulatividade, evidente que a concessão de créditos nas hipóteses em que não havido o pagamento do imposto, sem autorização legal, investe contra o comando magno que emerge do art. 153 § 3º, inciso II, onde adotado o método da subtração, variável *imposto sobre imposto* e não o método da dedução *base sobre base*.

De fato, é este o resultado da bem posta teoria daquele eminente professor. A concessão de crédito para os casos de insumos isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero, implicaria, como assinalado naquele parecer, em ajuste da base de cálculo incidindo o imposto tão-só sobre o valor do tributo, ou seja, equipara-se à adoção da variável *base sobre base*, já que, por este mecanismo, o imposto incide tão-só sobre o valor agregado, coisa que o constituinte não quis. E se considerada a alternativa de creditamento com base na alíquota da operação final, o contribuinte ainda ficará aquinhado dos reflexos que a



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª. REGIÃO

tributação à alíquotas menores não proporcionou nas fases precedentes.

Ou seja, aquela construção doutrinária, muito bem posta, não pode vingar, posto que alcança efeitos equiparáveis ao método *base sobre base*, onde toma-se o montante dos produtos vendidos e dele deduz-se o montante dos insumos integrados na sua industrialização. Sendo ou não isentos, tratando-se ou não de matérias que sujeitam-se a incidência do imposto, o resultado será sempre o mesmo, porque não se considera o efeito (imposto) e sim a causa (insumo adquirido X produtos industrializados saídos), e sobre a diferença, que substancia exatamente o *valor agregado* neste correlato ciclo produtivo, é que aplica-se a alíquota, chegando-se ao valor do imposto. Ora, o *ajuste na base de cálculo* do imposto, como sugerido naquele parecer, implica exatamente, na mesma consequência: o imposto incide *apenas sobre valor agregado*.

Mas a opção do constituinte brasileiro, desde a EC 18/65, sempre foi pela variável *imposto sobre imposto* onde, como visto, *todas as vicissitudes* dos insumos adquiridos percutem no montante dos tributos pagos por força da aquisição. Assim, ao deduzirmos do montante do imposto devido pelos produtos finais saídos no período correlato, aquele montante de imposto pago, chega-se a uma resultante que *perpetua* aquelas vicissitudes.

Este detalhe é fundamental para o enfrentamento da questão.

De fato, na linha que expusemos no âmbito da extrafiscalidade, e consoante a doutrina ali enfatizada, bem como em vista dos votos perfiridos pelo Ministro Ilmar Galvão, constata-se que este mecanismo, no âmbito do IPI adquire relevo superior ao dos demais impostos contemplados com esta salvaguarda, tendo em vista a sua característica de instrumento voltado à consecução de política industrial e da necessidade de, ainda que momentaneamente, atender situações emergenciais, onde a própria solvabilidade das empresas esteja em jogo, adotando assim a chamada alíquota zero como forma de desonerá-las na aquisição de insumos ficando o pagamento como que postergado para a ocasião da saída do produto final, quando o valor do imposto será pago pelo adquirente, providência que se revela como função própria do sistema tributário contemporâneo sendo fundamentada na concepção do Estado dentro de uma sociedade capitalista e de mercado, exercendo função extrafiscal de orientação econômica, de estímulo ou desestímulo ao mercado, no dizer de José Reinaldo de Lima Lopes, citado por Eduardo Domingos Botallo.

Nesta linha, contemplar o contribuinte com crédito do imposto ao qual não se sujeitou, sem previsão constitucional ou legal, poderá substanciar a ampliação não-cumulatividade à patamares não assegurados pela Lei Maior e tampouco desejado pelo legislador, ao valer-se da aludida salvaguarda, constituindo-se em perene fonte de desequilíbrios refletindo negativamente no volume dos ingressos tributários, o que demanda adoção de outras medidas que afetam a sociedade como um todo.

A outro tanto, a extrafiscalidade aliada à seletividade e à redução do impacto sobre a aquisição de bens de capital, substanciam instrumentos vocacionados ao desenvolvimento do país, ao atendimento das necessidades básicas das classes sociais menos favorecidas e ao estímulo para modernização do parque industrial substituindo-se equipamentos obsoletos por outros modernos e dotados de automatismo próprio desta era da informática, o que redundará por certo no barateamento do produto nacional e no incremento da base monetária tudo refletindo positivamente na coletividade.

No balanceamento destes extremos, podemos avistar a presença daqueles *limites objetivos*, sendo que aspecto atinente a maior justiça da tributação e uniformidade na distribuição da carga tributária, indubitoso que o pagamento do tributo é que as realizam, sobretudo quanto a esta, se tomado em conta as considerações adotadas pelo Ministro Marco Aurélio por ocasião do voto proferido no RE nº 353.657,



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª. REGIÃO

quanto aos malefícios que a utilização indiscriminada destes créditos relativamente à indústria fumígena provocaria nas contas públicas.

No tocante ao respeito à capacidade contributiva, não podemos olvidar que o próprio autor daquele substancioso parecer efetua separação entre os critérios materiais do imposto, e critérios materiais do crédito resultante do seu pagamento, donde que a falta do crédito apenas decorreria da ausência do benefício fiscal, já que a alíquota é dosada em face do produto, considerando-se o princípio da essencialidade, observado-se aquele primado.

Mais uma vez potencializa-se, na linha daquele entendimento, a tributação sobre o valor agregado, não adotada em nosso país. De fato, fosse esse o critério do IPI brasileiro, realmente poder-se-ia falar em tributação além da base mensurável eleita pelo legislador, vez que a incidência estaria alcançada *mais que o valor agregado*.

Portanto, é preciso ter presente que a parcela discriminada para o âmbito do IPI, não é o valor agregado, incidindo a compensação na órbita do *imposto sobre imposto*, pois a Lei Maior assim o determina, e não consoante a variável *base sobre base*, própria do valor agregado, que não foi o adotado no Brasil, diante da divisão deste *pressuposto de fato* vigente no continente europeu, em múltiplos impostos (IPI, ICMS, ISS, IOF em parte), solução esta que é causa de diversos problemas, como enfatiza Marco Aurélio Greco e o próprio Rubens Gomes de Souza.

Com efeito, o *imposto sobre valor agregado*, na modalidade "imposto sobre imposto", tem por característica ser incompatível com a diminuição da carga tributária em benefício do consumidor mediante isenções concedidas no meio do ciclo. Isso porque - a menos que a legislação disponha diferentemente - uma vez desonerada uma etapa, na subsequente produz-se o "efeito de recuperação", pela inexistência de crédito a abater. Produz-se, aliás, um efeito cumulativo, pois, na próxima etapa tributada. Até mesmo no continente europeu, não se admite o crédito correspondente às isenções, as quais em número reduzido, implicam o cancelamento do crédito correspondente à aquisição dos materiais e equipamentos utilizados no produto isento (Fátima Fernandes Rodrigues de Souza, *op cit*, pág's. 231 e 239).

Esta assertiva coincide com o magistério de Ives Gandra da Silva Martins, no trabalho já referido, e no qual, reproduzindo seus Comentários à Constituição do Brasil, registra a observação de que o direito europeu considera a isenção não geradora de crédito como provocando um efeito de recuperação ao princípio do valor agregado (*op cit*, pág. 54).

Especificamente na legislação italiana, onde segundo Francesco Tesauro, professor de direito tributário na Universidade dos Estudos de Milano, foi instituído pelo Decreto nº 633, de 26.12.1972, o *sujeito passivo IVA que efetua operações isentas não pode deduzir o IVA sobre aquisições (e sobre importações), ... ausente a dedução aparece menos a neutralidade do tributo, que assume, para o sujeito passivo que efetua operações isentas, natureza econômica de custo (Compêndio di diritto tributário, UTET, 2002, apud op cit, pag. 441/442)*.

Conquanto no caso referente ao citado parecer ofertado pelo eminente Prof. Paulo de Barros Carvalho, a Suprema Corte tenha reiterado o entendimento sedimentado desde antes da EC 18/65, precisamos atentar que se cuidava, naquele julgamento, de produto oriundo da Zona Franca de Manaus, para o qual a providência seria mesmo de rigor, em face da substrato constitucional que disciplina a criação das mesmas (CF: art. 43, § 2º, inciso III, primeira hipótese).

De fato, as isenções de produtos oriundos das chamadas zonas livre de comércio, qualificam-se como um *incentivo regional* assegurado diretamente no corpo da lei maior, conforme se depreende da análise do art. 43 e § 2º, não obstante a necessidade da



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª. REGIÃO

lei instituidora, inclusive porque a opção poderá se dar em face dos outros benefícios assegurados no mesmo preceptivo, esmaecendo-se, portanto as objeções que pudessem ser opostas em face do art. 150, § 6º da mesma, na redação conferida pela EC. 03, de 17.03.93.

Não se cuida portanto de desoneração emergida da vontade discricionária do legislador ordinário, com fundamento direto nas raias do art. 176 do CTN, onde a previsão do art. 150 § 6º opera seus efeitos e sim de outorga derivada daquele assento constitucional, desde a promulgação do vigente ordenamento, revestindo-se assim de igual estatura e de maior antigüidade em relação a exigência contida neste outro cânone magno.

A propósito, o ordenamento anterior não trazia disposição similar àquela contida no art. 43 do atual, encontrando-se apenas a previsão de serem consignadas dotações no orçamento plurianual de investimentos, para a execução de planos de valorização das regiões menos desenvolvidas do País, conforme se vê do art. 63 da mesma.

Até então, as isenções para empresas ou produtos daquelas regiões, poderiam ser contempladas com fundamento no parágrafo único do art. 176 do CTN, que admite a possibilidade da isenção ser concedida em âmbito restrito, *a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares*. Este permissivo ainda encontra razão de vigência posto que passível de aplicação pelos demais entes políticos, sobretudo porque as isenções, ditas heterônomas, aludida no art. 19 § 2º da EC. 01/69 não foram trazidas ao bojo do vigente ordenamento.

Portanto, poderá ser afirmado que a migração destas isenções para o âmbito da lei maior, confere as mesmas, relevo superior ao já desfrutado no âmbito do parágrafo único do artigo 176 do CTN, onde dotada de características especiais, frente as demais normas isentivas, fundadas no seu *caput*..

Tal peculiaridade coloca estas desonerações de caráter regional, por força daquele preceito, no mesmo patamar constitucional da *incumulatividade*, em ordem a que a desconsideração dos créditos dela advindos, substanciaria a prática de *dar com uma mão e tirar com a outra* (voto do Ministro Marco Aurélio no RE 212.484), não admitida no Excelso Pretório.

Não se trata, portanto, de benesse concedida em razão da previsão contida no art. 176 do CTN, e em face da discricionariedade do ente tributante, onde a providência guarda pertinência com aspectos objetivos do produto, venda ou serviços ou mesmo o caráter subjetivo, peculiar a determinadas qualidades que o legislador queira qualificar através da norma isentiva, com vistas a sua proteção ou incentivo.

De fato, nestas hipóteses estaremos diante de uma conduta afetada aos entes políticos das três esferas, e adotada com vistas a realização de políticas públicas situadas no plano comum da atividade administrativa.

Contudo, naqueles casos onde a outorga deita lastro no art. 43 da lei maior, a atuação legislativa processa-se no patamar da própria Constituição, e em sede privativa da União, a qual tem dentre suas elevadas funções, a de promover a unidade nacional através do desenvolvimento regional.

Portanto, neste contexto, o direito ao crédito emerge das próprias finalidades que estão subjacentes a este especial atuar, proporcionando a efetividade do benefício.

De sorte que, no caso, o direito ao crédito é o *discrímen* que qualifica a utilização destes créditos e não aquele *direito* fundado tão somente na primeira parte do inciso II do art. 153, § 3º (*será não-cumulativo*) então erigido ao patamar de um princípio absoluto,



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª. REGIÃO

intocável e balizador da compensação que efetivar-se-á ao em olvido a técnica indicada na mesma sede e no mesmo dispositivo, porém considerada como de uma categoria, mera regra de aplicação de um princípio maior, a ser ajustada consoante farto entendimento doutrinário pátrio, para contemplar *crédito de imposto* e não *imposto pago*.

Portanto, no caso daquelas isenções concedidas as empresas situadas na Zona Franca de Manaus, a exemplo do que também ocorreria nas chamadas Zonas Livres de Comércio, é preciso ter presente que a desoneração tem objetivos de desenvolvimento regional, colaborando de molde a baratear a aquisição dos insumos, e a obtenção de preço final mais competitivo, nos produtos resultantes do processo de industrialização, na medida em que o adquirente não precisa pagar o valor do imposto.

De fato, se as empresas, adquirindo o produto intermediário a preços mais vantajosos, não pudessem creditar-se do montante que seria devido à título de IPI, que se erigia no diferencial que motivara a aquisição de empresa situada em local distante, se tomado em conta as regiões sul e sudeste, por certo ela acabaria mudando de fornecedor, tendo em vista outras indústrias do mesmo ramo, situadas na mesma região, barateando o transporte.

Portanto, a finalidade buscada com a isenção, barateamento do custo de produção, restaria frustrado e aquelas empresas lá situadas, que fizeram elevados investimentos para iniciar a produção em locais que no muito das vezes, além de distantes, são inóspitos e não possuem mão de obra qualificada, não iriam adiante.

Assim, no dizer do Eminentíssimo Ministro Marco Aurélio, quando do julgamento que proferiu no RE. 212.484, seria o mesmo que *dar com uma mão e tirar com a outra*. Destarte, agiu com o costumeiro acerto o Pretório Excelso, vez que resta potencializado o caráter regional da isenção, frente ao princípio da não-cumulatividade, ambos contidos no mesmo patamar constitucional, sendo que aquele se volta ao cumprimento de um dos objetivos fundamentais da nossa República, qual seja a *redução das desigualdades regionais*, versada no inciso III do art. 3º, de nossa lei fundamental.

Ou seja, o princípio da não-cumulatividade foi tomado na outra linha daquele parecer do ilustre Prof. Paulo de Barros de Carvalho, quando doutrina que *... o princípio da não-cumulatividade dista de ser um valor, sendo um "limite objetivo" ... que se volta, mediatamente, à realização de certos valores, como o da justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado, o da uniformidade na distribuição da carga tributária*.

Neste sentido, decidiu a E. 3ª Turma deste C. Tribunal, quando do julgamento proferido na AMS 161763, Relator o Eminentíssimo Desembargador Federal Baptista Pereira, publicado no DJ de 15.08.2001, *verbis*:

'EMENTA; CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IPI. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS ISENTOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CREDITAMENTO. PRECEDENTES DO STF.

I. O princípio constitucional tributário da não-cumulatividade não é, em si, um valor, mas limite objetivo que se preordena à realização de um valor.

VI. Direito ao creditamento, relativamente produtos isentos adquiridos da Zona Franca de Manaus, face ao princípio da não-



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª. REGIÃO

cumulatividade que envolve o IPI.
VII. Precedente do STF (RE 212.383-2/RS)."

Destarte, a pretensão voltada ao aproveitamento dos créditos oriundas das aquisições de produtos isentos, merece guarida, quando procedentes de indústrias situadas na Zona Franca de Manaus.

No pertinente à pretendida atualização monetária dos créditos decorrentes dos produtos adquiridos com isenção, constata-se que a providência não é alvo de disposição legal que a autorize.

Destarte, cabe a análise em face dos mecanismos inerentes ao procedimento de compensação, que se processa na escrita fiscal do contribuinte, assente desde já a sua inviabilidade, na medida em que a utilização teria que ser extensiva para todo o processo de compensação, sob pena de descaracterizar-se este mecanismo, afastando-o de sua finalidade precípua, qual seja, realizar a incumulatividade.

Entrementes, a inversão dos créditos atinentes às aquisições isentas oriundas da Zona Franca de Manaus referem-se a lapsos temporais superiores a cinco anos, posto que também há de se tomar em conta o tempo em que o processo vem tramitando.

Sob esta ótica, a atualização monetária acabaria realizando, de alguma forma, o princípio da não cumulatividade, na medida em que restituiria estes valores ao patamar original, ou ao menos próximo dele, tendo em conta as vicissitudes que adornam os índices de apuração da escalada inflacionária brasileira, havendo mais de uma centena deles, sem que contudo sejam coincidentes sequer ao longo de três meses, quanto mais durante quinquênio ou até decênios.

Abordado o ponto, em trabalho publicado na RDT nº 45, ano 2003, páginas 37 a 43, intitulado ICM-CRÉDITOS-NATUREZA JURÍDICA-CORREÇÃO MONETÁRIA, o professor Alcides Jorge Costa averbou:

" 26. Apenas para aditar um argumento, acrescentaria que a ninguém ocorreu postular a correção monetária dos saldos a favor do contribuinte, que se transferem para outros períodos. Se os créditos lançados com atraso pudessem ou devessem ser corrigidos, o mesmo deveria acontecer com os saldos favoráveis ao contribuinte.

27. A correção teria algum cabimento se o crédito não tivesse sido lançado em virtude de medida do Fisco. Medida individualizada e coercitiva, bem entendido. A mera existência de lei impeditiva, embora inconstitucional, não teria o condão de impedir o contribuinte de efetuar os lançamentos de crédito em tempo oportuno e de resguardar seus direitos. A inércia do contribuinte não caracteriza impossibilidade de exercício do direito.

28. Por último, em diversas ocasiões, o STF, apreciando ações em que se postulava o direito de crédito, negou a correção monetária. Entre muitos acórdãos, cito o do AG. 120.399-4-SP (Ag. Reg.) - 1ª



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª. REGIÃO

Turma - Relator Min. Sidney Sanches, DJU de 18.12.87, p. 29.150 e o do RE 114.822-5-SP - 2ª Turma - Relator Min. Carlos Madeira, DJU de 4.12.87, p. 27.645."

Destarte, pelas mesmas razões, temos que não há que se falar em *enriquecimento da União, por inércia do contribuinte*, o qual deve acautelar a defesa do seu direito

Ademais, não podemos descurar que o procedimento mais escorreito, ante a falta de previsão legal rumo à atualização em causa seria o refazimento de toda a escrituração fiscal do período abrangido, em ordem a apurar-se *eventuais* recolhimentos além do que então fosse devido, consoante os novos levantamentos, aviando, se oportuno, medida judicial com vistas a sua repetição ou a compensação referida no artigo 170 do CTN e positivada no artigo 66 da Lei nº 8.383/1991, e diplomas posteriores, onde a mesma atualização encontra o indispensável amparo legal.

Ocorre que após, efetuado todo este percurso, poderá não remanescer crédito em seu favor diante de variáveis nas quais aqueles valores poderão restar consumidos integral ou mesmo parcialmente.

Contudo, não é isto que a impetrante pretende, e sim a atualização dos créditos que irá inverter em sua escrita fiscal.

E neste âmbito, a par do entendimento doutrinário que trouxemos à colação, evidencia a falta de oportunidade para o seu creditamento, posto que sua pugna deita raízes em ancilar instituto do Direito Civil, comportando, de ordinário, e no caso de procedência do pedido, pagamento em espécie, via precatório, ante a falta de previsão legal para utilização no âmbito da compensação *escritural* ou da compensação *tributária*.

Ou seja, de qualquer órbita que se veja, esta parte da pretensão não tem como se viabilizar.

Não obstante, orienta-se o entendimento do Colendo STJ, pelo reconhecimento do direito à correção monetária, consoante se pode ver dos Embargos de Divergência 490.547-PR, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 10.10.2005; 530.182, Rel. Min. Teori Albino, DJ de 12.09.2005, dentre outros.

A análise destes arestos, denota que a concessão guarda relação com entendimento do Augusto Pretório acerca do ponto, o que está correto, posto que a cumulatividade é matéria de índole constitucional, conquanto também disciplinada na órbita infraconstitucional, no âmbito do Código Tributário Nacional e da própria Lei nº 4.502/64 que criou o IPI.

Pois bem. Consultando estes arestos, apura-se que o entendimento da Suprema Corte foi exarado no RE 282.120/PR, da relatoria do Ministro Maurício Correa, publicado no DJ de 06.12.2002, p. 75, assim ementado:

"EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. PREQUESTIONAMENTO. EXPORTAÇÃO. PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. ICMS. MATÉRIA-PRIMA E OUTROS INSUMOS.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª. REGIÃO

COMPENSAÇÃO. AUTORIZAÇÃO LEGAL. SUSPENSÃO LIMINAR. CRÉDITO IMPOSSIBILITADO. CONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA POSTERIORMENTE. RETORNO DA SITUAÇÃO AO STATUS QUO ANTE. CORREÇÃO MONETÁRIA. CABIMENTO.

1.

2. ICMS. Compensação autorizada pelo artigo 3º da Lei Complementar federal 65/91. Regra legal suspensa liminarmente. Julgamento de mérito superveniente que reconheceu a constitucionalidade do dispositivo (ADI 600, DJ 30/06/95). Efeitos ex-tunc da decisão.

3. Créditos escriturais não realizados no momento adequado por óbice do Fisco, **em observância à suspensão cautelar da norma autorizadora. Retorno da situação ao status quo anterior. Garantia de eficácia da lei desde sua edição. Correção monetária devida, sob pena de enriquecimento sem causa da Fazenda Pública.**

4. Atualização monetária que não advém da permissão legal de compensação, mas do impedimento causado pelo Estado para o lançamento na época própria. Hipótese diversa da mera pretensão de corrigir-se, sem previsão legal, créditos escriturais do ICMS.

Acórdão mantido por fundamentos diversos.

Recurso extraordinário não conhecido." (realçamos)

Assoma-se desta análise que o deferimento teve cunho de excepcionalidade e veio assentado em razões específicas àquela situação.

De fato ao julgar pedido de liminar na ADI. 600, o Excelso Pretório, concedeu-ar para afastar vigência de disposição legal permissora de compensação no tocante ao ICMS, por avistar plausibilidade em prol de sua inconstitucionalidade.

Depois, julgando o mérito da mesma ADI, aquela Corte concluiu pela conformidade daquele preceptivo legal, que tivera sua vigência plena, até então suspensa por força da liminar, restaurada.

Contudo, durante este período em que a liminar teve eficácia, os contribuintes se virão *impedidos* de apropriar os créditos inerentes àquela hipótese legal.

Sentindo-se prejudicados, vários deles ingressaram na Justiça, logrando o reconhecimento da Suprema Corte naquele RE, e outros mais, contudo volvidos à mesma hipótese.

Entendeu o Excelso Pretório que o não aproveitamento decorreu de óbice do Fisco, em observância à suspensão cautelar da norma



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª. REGIÃO

autorizadora.

E que o retorno do quadro a situação anterior, por força do julgamento final da ADI, implica na garantia de eficácia da lei, desde a sua edição. Ou seja, considerou-se que havia norma permitindo o procedimento do contribuinte e, mesmo assim, a compensação não pode ser implementada.

E este, somente este, foi o móvel que permeou o convencimento dos Eminentíssimos Ministros, os quais reconheceram o direito à correção monetária, sob pena de enriquecimento sem causa da Fazenda Pública. Vale dizer, o enriquecimento sem causa somente ocorre quando o óbice do Fisco é manifestado, mesmo diante de lei autorizando o procedimento.

Até então, o entendimento do C. STF se mantinha, igualmente contrário a correção monetária destes créditos, como se observa dos precedentes alinhados no parecer que vimos de reproduzir, entendimento este que não foi modificado nos julgamentos posteriores, conforme se vê do seguinte aresto, da relatoria do Ministro Cezar Peluso, publicado no DJ de 17.03.2006:

"E M E N T A: RECURSO. Extraordinário. Inadmissibilidade. ICMS. Correção Monetária de créditos escriturais. Não incidência. Art. 155, § 2º, I, da CF/88. Agravo regimental improvido. Precedentes. É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de não reconhecer, ao contribuinte do ICMS, o direito à correção monetária dos créditos escriturais excedentes." (ArRg no AI 488.052-2/SP).

No mesmo sentido, RREE 413.816, Rel. Min. Celso de Mello; 221.231, Rel. Min. Sepúlveda Pertence; e AI 's 488.562, Rel. Min. Gilmar Mendes e 488.376, Rel. Min. Carlos Velloso.

Destarte, o guardião da lei maior entende que a falta de correção monetária não afeta o princípio da não cumulatividade e somente implica em enriquecimento sem causa, quando houver óbice do Fisco, oposto diante de previsão legal que contemplar o procedimento de compensação. O contribuinte tem que demonstrar este óbice e a existência da norma legal que se contrapõe a esta conduta.

Quanto ao balizamento dos créditos das aquisições isentas, afasta-se desde logo as disposições do código tributário, tendo em vista que não se revestem de natureza tributária, consoante o magistério de eminentes doutrinadores, dentre os quais o eminente Professor Paulo de Barros Carvalho, contido no parecer que também reproduzimos e o saudoso Professor Geraldo Ataliba, entendimento este que encontra ressonância no seio do C. STJ, consoante se pode ver dos arestos que também nos referimos. Incide, portanto as disposições do Decreto nº 20.910, de 1932, cujo art. 1º a fixa em cinco anos.

Destarte, a empresa impetrante poderá utilizar os créditos que tenham lastro em nota fiscal emitida até o primeiro dia do quinquênio antecedente a data da distribuição da correlata medida judicial.

No caso posto a julgamento, constata-se que a



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª. REGIÃO

sentença recorrida foi improcedente.

Esta interpretação está em desconformidade com o entendimento que aqui expusemos, razão pela qual deve ser reformada para autorizar-se o aproveitamento dos créditos decorrentes de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos sob o regime de isenção junto à Zona Franca de Manaus, observado o prazo prescricional quinquenal e sem incidência de correção monetária.

É como voto.

| Documento assinado por JF00122-Juiz Federal Convocado ROBERTO JEUKEN |
| Autenticado e registrado sob o n.º 0036.080E.098A.0000 - SRDDTRF3-00 |
| (Sistema de Assinatura Eletrônica e Registro de Documentos - TRF 3ª Região) |



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª. REGIÃO

PROC. : 1999.61.00.014490-0 AMS 232229
ORIG. : 10 Vr SAO PAULO/SP
APTE : NOKIA DO BRASIL LTDA
ADV : LEO KRAKOWIAK
APDO : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADV : HUMBERTO GOUVEIA e VALDIR SERAFIM
RELATOR : JUIZ CONV. ROBERTO JEUKEN / TERCEIRA TURMA

E M E N T A

TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS E MATÉRIA-PRIMA ADQUIRIDOS SOB REGIME DE ISENÇÃO, ALÍQUOTA ZERO OU NÃO INCIDÊNCIA JUNTO À ZONA FRANCA DE MANAUS. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

1. Acolhe-se a apropriação dos créditos decorrentes de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção, consoante entendimento já preconizado pelo C. STF (RE 212.484).
2. Incabível a correção monetária, posto se tratar de crédito escritural, na linha de precedentes do C. STF.
3. O prazo prescricional é de cinco anos, nos termos do art. 1º do Decreto nº 20.910/32.
4. Apelação a que se dá provimento.

A C Ó R D ã O

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região, por unanimidade, dar provimento à apelação, nos termos do relatório e voto, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, **02 de agosto de 2006.** (*data do julgamento*)

| Documento assinado por JF00122-Juiz Federal Convocado ROBERTO JEUKEN |
| Autenticado e registrado sob o n.º 0036.080E.098A.085H - SRDDTRF3-00 |
| (Sistema de Assinatura Eletrônica e Registro de Documentos - TRF 3ª Região) |