Leia o voto de Marco Aurélio no julgamento sobre crédito

Se nada foi cobrado de Imposto sobre Produtos Industrializados, nada há a ser compensado, “mesmo porque inexistente a alíquota que, incidindo, por exemplo, sobre o valor do insumo, revelaria a quantia a ser considerada”.

Com esse raciocínio, o ministro Marco Aurélio, do Supremo Tribunal Federal, entendeu que as empresas não têm direito de receber crédito do IPI que incide na aquisição de matéria-prima com alíquota zero.

O julgamento que vai decidir se os bilhões em jogo nessa questão irão para os cofres da União ou integrarão a contabilidade de diversas empresas país afora foi suspenso, nesta quarta-feira (15/9), com o pedido de vista do ministro Gilmar Mendes. O placar está 4 X 2 para a União.

Marco Aurélio acolheu o recurso da União e entendeu que as empresas não têm direito ao crédito que reclamam. Em seguida, os ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa e Carlos Ayres Brito acompanharam o entendimento do ministro.

O ministro Cezar Peluso acompanhou o presidente do STF, Nelson Jobim, e rejeitou o recurso do governo. O julgamento será retomado quando Gilmar Mendes apresentar seu voto numa próxima sessão do plenário.

Em seu voto, Marco Aurélio ressaltou que “o contribuinte, tendo em conta operações sucessivas, faz-se credor do fisco, ou seja, está autorizado a creditar-se de certo valor, evitada, com isso, a cumulação no recolhimento do tributo”.

Contudo, para o ministro, se a hipótese é de não-tributação ou de prática de alíquota zero, “inexiste parâmetro normativo para, à luz do texto constitucional, definir-se, até mesmo, a quantia a ser compensada”.

Segundo Marco Aurélio, o argumento de que a não-tributação e a alíquota zero dão direito a crédito calculado pela alíquota da operação final afronta “a letra do inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal”. O dispositivo dispõe sobre a compensação do montante cobrado nas operações anteriores.

Leia o voto

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 353.657-5 PARANÁ

V O T O

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Na interposição deste agravo, foram observados os pressupostos gerais de recorribilidade. A peça, subscrita por procurador da Fazenda Nacional, restou protocolada no prazo dobrado a que tem jus a recorrente. A intimação da União deu-se em 12 de setembro de 2001, quarta-feira (folha 249), ocorrendo a manifestação do inconformismo em 21

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

imediato, sexta-feira (folha 251).

Improcede o que alegado nas contra-razões. O conflito de interesses foi dirimido à luz das razões expendidas no extraordinário, revelando o relator, juiz Dílson Daroz, inclusive, com base em óptica individual, o entendimento contrário à conclusão a que chegou a Primeira Seção do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Aludiu o magistrado ao princípio da não-cumulatividade e ao disposto no artigo 153, § 3º, II, da Constituição Federal. Diante de recurso extraordinário que atende ao requisito do prequestionamento, cumpre adentrar o tema de fundo.

Ninguém ousa negar a neutralidade relativa da sucessão de negócios jurídicos considerados produtos, mercadorias e serviços. Tanto no tocante ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, quanto ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. A Carta da República fixou, como garantia constitucional, o princípio da não-cumulatividade. Preceitua o inciso II do § 3º do artigo 153 da Lei Maior que o IPI será não-cumulativo. Proclamação idêntica encontra-se no § 2º, I, do artigo 155 do citado Diploma quanto ao ICMS. Vale dizer, a sobreposição tributária não guarda sintonia com os ditames constitucionais. Não fosse assim, a duplicidade seria possível, majorando-se, relativamente ao produto, à mercadoria e ao serviço prestado, o próprio tributo.

Então, a ordem natural das coisas leva à certeza de ter-se mecanismo a consagrar o princípio constitucional da não-cumulatividade. Opera-se, ante letra expressa da Carta Federal, mediante a compensação do que devido na operação anterior.

O contribuinte, tendo em conta operações sucessivas, faz-se credor do fisco, ou seja, está autorizado a creditar-se de certo valor, evitada, com isso, a cumulação no recolhimento do tributo. A quantia recolhida anteriormente é considerada na via inversa, configurando-se, em razão do princípio constitucional, verdadeira compensação.

Relembrem-se os textos constitucionais:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

……

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

……

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Extrai-se do Texto Maior que a compensação pressupõe cobrança verificada na operação anterior, valor realmente satisfeito a título de tributo.

Norma com idêntico alcance consta da disciplina constitucional do Imposto sobre Produtos Industrializados:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

……

IV – produtos industrializados;

……

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I – ……..

II – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

……

Presente o instituto da não-cumulação, nota-se, nos preceitos regedores dos tributos ICMS e IPI, distinção apenas semântica. No primeiro, ICMS, está autorizada a subtração do montante cobrado na operação anterior. Em relação ao IPI, compensa-se o que devido em operações anteriores. A clareza dos textos em exame, a sobreporem-se – ante a rigidez da Constituição e conseqüente supremacia -, à legislação ordinária, não poderia ser maior, valendo registrar a impertinência de malabarismos interpretativos que acabem por implicar o desprezo ao sentido vernacular das palavras. Possível é proclamar-se que a não-cumulatividade pressupõe, salvo previsão contrária da própria Constituição, tributo devido e recolhido anteriormente, concretude e não ficção relativamente a valor a ser compensado.

Quanto ao ICMS, a Constituição versa ainda sobre as conseqüências jurídicas de dois outros institutos que nada têm a ver com o princípio da não-cumulatividade. São eles a isenção e a não-incidência. De forma exaustiva, dispõe a Carta da República que, em se tratando de ICMS, a isenção ou não-incidência deságuam, como regra, no afastamento do crédito relativo às operações anteriores. No caso de ter-se isenção ou não-incidência em certa operação e o tributo na que se segue, mais uma vez surge a regra da inexistência do crédito sobre o montante devido nas operações ou prestações seguintes, sendo que, no artigo 175 do Código Tributário Nacional, constata-se regra linear de exclusão. A exceção – o direito ao creditamento – há de estar contemplada na legislação. Eis o preceito constitucional:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

……

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

……

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

……

II – a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

……

Verifica-se que, em relação ao IPI, nada foi previsto sob o ângulo do crédito, mesmo em se cuidando de isenção ou não-incidência. O figurino constitucional apenas revela a preservação do princípio da não-cumulatividade, ficando o crédito, justamente por isso – e em vista do conteúdo pedagógico do texto regedor, artigo 153, §3º, inciso II -, sujeito ao montante cobrado nas operações anteriores, até porque a alíquota não poderia ser zero, em termos de arrecadação, inexistindo obrigação tributária e ser “x”, em termos de crédito. Ante o princípio da razoabilidade, há de ser única. Em outras palavras, essa compensação, realizada via o creditamento, pressupõe, como assentado na Carta Federal, o valor levado em conta na operação antecedente, o valor cobrado pelo fisco. Relembre-se que, de acordo com a previsão constitucional, a compensação se faz considerado o que efetivamente exigido e na proporção que o foi. Assim, se a hipótese é de não-tributação ou de prática de alíquota zero, inexiste parâmetro normativo para, à luz do texto constitucional, definir-se, até mesmo, a quantia a ser compensada. Se o recolhimento anterior do tributo se fez à base de certo percentual, o resultado da incidência deste – dada a operação efetuada com alíquota definida de forma especifica e a realização que se lhe mostrou própria – é que há de ser compensado, e não o relativo à alíquota final cuja destinação é outra.

Não fosse a clareza do texto, a necessidade de os preceitos maiores serem interpretados de maneira integrativa, teleológica e sistemática, atente-se para as incongruências em face da ilação de que cabe o creditamento em se tratando de não-tributação ou de alíquota zero. De início, surge perplexidade quanto à alíquota a ser observada, porquanto, na não-tributação, ela inexiste e, na tributação à alíquota zero, tem-se absoluta neutralidade, não surgindo, nos dois casos, a definição de qualquer valor. Determinado benefício implementado em uma política incentivadora não pode importar num *plus*, tornando aquele que, pelo Diploma Maior, é desonerado do tributo credor do próprio Estado, invertendo-se a posição, em contrariedade ao sistema adotado.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

A equação segundo a qual a não-tributação e a alíquota zero viabilizam creditamento pela alíquota da operação final conflita com a letra do inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, que versa sobre a compensação do "montante cobrado nas anteriores", diga-se, nas operações anteriores. Não tendo sido cobrado nada, absolutamente nada, nada há a ser compensado, mesmo porque inexistente a alíquota que, incidindo, por exemplo, sobre o valor do insumo, revelaria a quantia a ser considerada. Tomar de empréstimo a alíquota final atinente a operação diversa implica ato de criação normativa para o qual o Judiciário não conta com a indispensável competência. Mais do que isso, a óptica até aqui prevalecente – em que pese à veemência contrária da voz isolada do ministro Ilmar Galvão, afetando inclusive, por ponderação dos integrantes da 1ª Turma, não obstante o julgamento ocorrido e o escore verificado, outro processo, a versar a matéria, ao Pleno – colide frontalmente e de modo pernicioso ao extremo, revertendo valores – fala-se em esqueleto de bilhões de reais – com característica do tributo, ou seja, a seletividade.

Vale dizer que, tanto mais supérfluo o produto final, quando se impõe alíquota de grandeza superior, maior será o valor objeto de compensação. Raciocine-se com o que ocorrerá em relação a certos insumos que servem para fabricação de produtos tidos como essenciais e outros como supérfluos, a exemplo do que se verifica no campo dos cosméticos e dos remédios. Se o produto final for de natureza enquadrável no primeiro, haverá o creditamento em quantia maior. Daí artigo de Miriam Leitão, publicado em 11 de agosto corrente, no jornal O Globo, no qual deixou consignado:

Decidir contra o recurso pode causar uma sangria absurda nos cofres públicos. O fato mais grave é que, quanto mais supérfluo for o produto, maior será o benefício do produtor e o IPI tem como característica justamente onerar menos produtos considerados essenciais. Os não essenciais terão o maior ganho; é o caso do cigarro por exemplo (…).

Em trecho anterior, a jornalista ressaltou:

O que torna preocupante esse assunto é que o governo – apesar de que é claríssimo que ele tem razão – já tinha sido derrotado no Supremo.

Para demonstrar a contradição interpretativa, tenha-se em conta o produto mais supérfluo existente no mercado, de acordo com a definição da alíquota – isto é, o mencionado no artigo, o cigarro, sujeito ao Imposto sobre Produtos Industrializados à razão de 330% -, e cálculos efetuados pelo conselheiro Henrique Pinheiro Torres, relator do processo 10.940.001046/00-35, da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda.

A aquisição do fumo não se submete ao imposto e representa, no valor final, cerca de 15%. A alíquota superlativa, a alíquota mais elevada – da ordem 330% -, incide sobre 12,5% do preço a varejo do produto final. Para exemplificar: valor a varejo – R$ 2.000,00; base de incidência reduzida – 12,5% de R$ 2.000,00, o que equivale a R$ 250,00; tributo devido – R$ 250,00 vezes 330%, desaguando em R$ 825,00. Pois bem, em relação ao insumo, retratando no valor final cerca de 15%, ter-se-á creditamento de quantia resultante da seguinte operação: R$ 300,00 vezes 330%, ou seja, de R$ 990,00. Em síntese, o

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

creditamento do que não cobrado, não recolhido, será maior que o tributo devido, resultando, a ficção jurídica, na ausência de tributo a ser recolhido e, mais do que isso, na existência de autêntico ganho pela indústria fumígena. Dar-se-á a transformação de pesada carga tributária – alíquota de 330% – em vantagem, em *plus*, invertendo-se as colocações subjetivas na relação tributária e solapando-se a seletividade prevista na Constituição Federal.

O contribuinte deixará de merecer essa qualificação ante o surgimento, se é que assim podemos falar, de verdadeiro tributo negativo, a ser satisfeito pelo Estado, alterando-se as posições na relação jurídica tributária. No exemplo figurado, ter-se-á débito do Estado, que nada recebeu a título de tributo, e relativamente ao insumo, igual a R$ 165,00. Situação semelhante ocorrerá também com as bebidas, no que sujeitas, na operação final, a alíquotas de até 130%. Com a carne enlatada, ter-se-á crédito, presente o insumo, o boi. Percebe-se, com as principais matérias-primas não tributadas, a extravagância ímpar, a contrariar a ordem constitucional em vigor.

Descabe raciocinar com o instituto do diferimento, porque conflitante, na hipótese, com a tipologia do tributo em análise, ou seja, do Imposto sobre Produtos Industrializados. A não-tributação e a alíquota zero são práticas específicas, que encontram motivação única, em vista do mercado. Em um primeiro passo, incentivam a atividade industrial, afastando o desembolso de valores e com isso contribuindo para a manutenção de capital de giro. Estão direcionadas não ao benefício do contribuinte de fato, daquele que adquire o produto final e acaba pagando o preço do negócio jurídico com o tributo incluído, mas do adquirente de certo insumo indispensável à fabricação, que fica, nessa fase, desonerada do tributo. Concluir que, no caso, sob pena de tratar-se de simples diferimento, cabe o creditamento sem que antecedido de previsão legal de alíquota para tanto, da cobrança do tributo, importa em estender o benefício a operação diversa daquela a que está ligado e, mais do que isso, em sobreposição incompatível com a ordem natural das coisas. Haverá, alfim, o creditamento e a transferência, ao adquirente do produto industrializado, da totalidade do ônus representado pelo tributo, conforme parâmetros da nota fiscal, sem abater-se, nessa operação, o pseudocrédito, já que esse permanecerá na escrituração fiscal de quem de direito, na conta crédito e débito daquele que se mostra como o contribuinte de direito, embora não arcando, ante a figura do contribuinte de fato, com o ônus concernente ao tributo. Sob qualquer ângulo que se examine o pleito dos contribuintes, surgem perplexidades que jamais poderão ser tidas como simples decorrência do sistema constitucional.

Para encerrar a análise da questão, é de se cotejar a situação daquele que adquire o insumo não-sujeito a tributação ou com a alíquota zero com a de outro que esteja compelido a recolher o tributo, embora com alíquota de pequena proporção. Enquanto o primeiro mostrar-se-á titular de crédito considerada a alíquota final, o segundo, este sim beneficiário expresso do texto constitucional no que visa a evitar a cumulatividade, ficará restrito ao valor realmente desembolsado e recolhido. Mostra-se esdrúxulo ter-se, na hipótese de pagamento de tributo que pode variar de 0% a 330%, crédito à razão de 1% e, em se tratando de alíquota zero ou de produto não tributado – por exemplo, no caso do cigarro -, crédito de 330%.

Esclareça-se que o teor do artigo 11 da Lei 9.779/99, interpretado à luz da Constituição Federal – descabendo a inversão, ou seja, como se a norma legal norteasse esta última -, não encerra o direito a

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

crédito quando a alíquota é zero ou o tributo não incida. Contempla, sim, como está pedagogicamente no texto, a situação na qual as operações anteriores foram oneradas com o tributo e a final, a da ponta, não o foi. Então, para que não fique esvaziado em parte este último benefício, tem-se a consideração do que devido e cobrado anteriormente. Confira-se com o preceito:

Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

Admito haver votado, quando do julgamento dos Recursos Extraordinários nos 350.446/PR, 353.668/PR e 357.277/RS, acompanhando o relator. A reflexão sobre o tema levou-me a formar convencimento diverso, afetando este extraordinário ao Colegiado, e, então, cumpre-me, como cumpre a todo e qualquer juiz, evoluir, reconhecida razão à tese inicialmente rechaçada. Digo mesmo que, a prevalecer a conclusão a que chegou o Colegiado nesses recursos extraordinários, ter-se-á o esvaziamento do Imposto sobre Produtos Industrializados nos últimos anos, com passivo da União conflitante com o Diploma da República, já que há de se presumir que se afastarão, em prejuízo ao incentivo à produção, doravante, os institutos da não-tributação e da alíquota zero, ou então se buscará ver repisado, na Carta Federal, que tanto um quanto outro – alíquota zero e não-tributação-longe ficam de gerar crédito, como se tal conclusão não fosse conseqüência natural das balizas constitucionais hoje existentes e que tornam o embate fisco-contribuinte equilibrado, sem favorecimento deste ou daquele.

Conheço do extraordinário e o provejo para indeferir a segurança como, aliás, ocorreu quando do julgamento do mandado de segurança, haja vista que a sentença de folha 167 a 177, da lavra do juiz Nicolau Konkel Júnior, em exercício na 1ª Vara Federal de Ponta Grossa, mostrou-se contrária à impetração.

Date Created
16/09/2004

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.