



REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);

- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);

- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);

- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97 02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);

- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 8 - Portaria nº 2, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e

- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 7 - Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

j) não tendo tais parâmetros expressão monetária, o *quantum* do imposto não pode ser fixado pela técnica percentual da alíquota em sentido estrito, podendo ser estabelecido em termos fixos;

k) o estabelecimento do *quantum* do imposto em termos fixos pelo Poder Executivo é legítimo e livre desde que não ultrapasse os limites legais previstos no art. 153, § 1º da Constituição;

l) tais limites legais em matéria de IPI de cigarros foram definidos pelo art. 1º, § 1º da Lei nº 8.218/91, como sendo "o que resultaria da aplicação das alíquotas da TIPI sobre o valor tributável";

m) os valores de tributo expressos em termos fixos pelo Decreto nº 3.070/99 situaram-se aquém dos limites indicados na alínea anterior;

n) o Decreto nº 3.070/99 respeitou a base de cálculo especial do IPI sobre cigarros na sua função garantística de limite à tributação efetiva;

o) conseqüentemente, o Decreto nº 3.070/99 não alterou a base de cálculo especial do IPI sobre cigarros, o que lhe seria vedado pelo art. 153, § 1º da Constituição, tendo-se limitado a fixar o *quantum* do imposto em termos inferiores ao limite decorrente daquela mesma base;

p) a base de cálculo especial do IPI sobre cigarros foi estabelecida pela Lei nº 4.502/64 como em percentual do preço de venda no varejo e foi, como tal, recepcionada pelas Constituições de 1967 e 1988, não sendo incompatível com o CTN, eis que:

i) a base de cálculo especial do IPI sobre cigarros da Lei nº 4.502/64 (tal como adaptada pelo Decreto-Lei nº 34/66) e a base de cálculo geral constante do art. 47 da Lei nº 5.172/66 (CTN) entraram em vigor na mesma data - 1º de janeiro de 1967 - coexistindo harmonicamente com base numa relação de especialidade (*lex generalis, lex specialis*);

ii) esta coexistência persistiu na vigência da Constituição de 1967 que, embora tenha conferido a certas disposições do CTN *status* de lei complementar, por não ter reservado à lei complementar a matéria de base de cálculo, manteve a natureza de mera lei ordinária ao art. 47 daquele Código, aliás não incompatível com a base de cálculo especial do IPI em matéria de cigarros;

iii) com o advento da Constituição de 1988 que reservou à lei complementar a matéria de base de cálculo - art. 146 - foram recepcionadas, com *status* de lei complementar, tanto a base de cálculo geral do IPI de que trata o art. 47 do CTN, quanto a base de cálculo especial do IPI sobre cigarros;

q) tendo-se limitado a alterar as alíquotas e tendo respeitado a base de cálculo especial do IPI sobre cigarros, que se manteve inalterada, na sua função de limite à tributação efetiva, o Decreto nº 3.070/99 confinou-se rigorosamente às condições e limites do art. 153, § 1º da Constituição.

A Questão do Direito de Creditamento do IPI quanto aos Insumos (Matéria-prima, Produto Intermediário e Material de Embalagem) e Produtos Finais Tributados à Alíquota Zero

Daniel Zanetti Marques Carneiro

1. Introdução

Ninguém desconhece a eterna batalha travada entre os dois lados da relação jurídico-tributária, precisamente entre o Fisco e os contribuintes, cada qual sempre pugnando pelo reconhecimento da tese que lhe é favorável. Também não se nega que essa disputa tem, de alguns anos para cá, intensificado-se sobremaneira, mormente por força da excessiva carga tributária a todos imposta nos últimos tempos, sem, entretanto, a necessária contrapartida por parte do Poder Público no tempo e na forma esperados pela população.

Neste contexto de batalha jurídica - quase uma guerra nalguns casos -, ambos os lados da relação tributária arquetetam suas teses defensivas dos respectivos interesses, sendo certo que, nalguns casos, é inegável a existência de fundamento tanto para um quanto para outro lado da relação, caso em que a opção por uma ou outra das vertentes de pensamento acaba por depender da ideologia do intérprete e dos interesses que movem quem interpreta as normas.

Mas, sem embargo de posicionamentos tendenciosos e por vezes permeados de paixões, cremos que se faz de bom tom a análise de certos problemas atendo-se primordialmente aos cânones da ciência jurídica, deixando-se de lado considerações de ordem estranha à ciência do Direito e, na medida do possível, chegando-se a conclusões condizentes com os magnos princípios encartados na Constituição Federal. Essa, a nosso ver, a melhor forma de garantirmos a supremacia da Constituição e assegurarmos a prevalência da segurança jurídica nas relações sociais.

E, na eterna batalha a que nos referimos linhas acima, uma das discussões travadas atualmente entre os contribuintes e a Fazenda Pública federal diz respeito à possibilidade de creditamento do IPI em razão de aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou venda de produtos tributados àquela alíquota na operação de saída do bem industrializado, conforme veremos. Neste caso, como nos referimos aci-



Daniel Zanetti
Marques Carneiro
é Procurador da
Fazenda Nacional e
Ex-Procurador
Municipal.

ma, existem posicionamentos contra e a favor da referida possibilidade, sendo certo que a “correta” conclusão sobre a controvérsia repousa, em um dos casos a serem analisados, primordialmente, na adequada interpretação do disposto no art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, que trata da tão conhecida *não-cumulatividade* do IPI

Justamente por força da previsão constitucional que inúmeros contribuintes têm levado ao Judiciário a discussão acerca do indigitado creditamento de IPI, não havendo atualmente uma decisão final sobre o tema encampando ou rechaçando uma das teses defendidas. De nossa parte, após reflexões sobre o assunto, cremos ser necessário distinguir duas situações distintas (mas que causam dúvidas para muitos) para, somente então, concluirmos acerca da existência ou não de direito ao mencionado creditamento.

Esta, pois, a situação fática que serve de base para a presente abordagem.

2. A Necessária Delimitação do Problema

Primeiramente, mister se faz distinguirmos a discussão em comento daquela outra relacionada ao incentivo fiscal às exportações chamado “crédito-prêmio” de IPI, a que aludia o DL nº 491/69, e que fora criado num contexto de implementação do desenvolvimento econômico do País, discussão esta que, a nosso ver, sequer deveria estar gerando tanta celeuma ainda nos dias de hoje, conforme se tem visto no âmbito dos Tribunais Superiores.¹ No caso ora objeto de nossas atenções, a discussão refere-se ao direito de o contribuinte creditar-se de IPI por força de tributação à alíquota “zero” sobre outros produtos da cadeia produtiva, e aqui uma outra distinção merece ser feita, se não, vejamos.

Uma das situações que geram problemas diz respeito àquela em que o insumo que é adquirido pelo industrial e que vai ingressar no produto a ser industrializado é tributado à alíquota “zero” (portanto, na entrada), caso em que o contribuinte, justamente por não adquirir créditos desta primeira operação, pretende ver reconhecido direito a, de forma fictícia, emprestar a alíquota que, em tese, incidiria na primeira operação e, com isso, presumir existente crédito para ser compensado na segunda operação (de saída do produto). A outra situação é inversa, precisamente aquela em que a matéria-prima (MP), o material de embalagem (ME) ou o produto intermediário (PI) ingressa no estabelecimento sujeito à tributação normal pelo IPI e, após incorporado no produto final, este último sai do estabelecimento tributado à alíquota “zero”. Aqui, o contribuinte acumula créditos que, justamente por força da ausência de *quantum debeatur* na segunda operação, restarão sem possibilidade de serem compensados (em tese), sendo certo que o problema principal nesta última situação é a relativa à limitação temporal para aproveitamento dos créditos estabelecida pela Instrução Normativa (IN/SRF) nº 33/99. Portanto, são duas situações distintas que merecem especial atenção. Trataremos de ambas as situações.

¹ Sobre o tema, confira-se interessante artigo do Procurador da Fazenda Nacional Dr. Fabrício da Soller, publicado na *Revista Fórum de Direito Tributário* vol. 2, pp. 161-173 (mar./abr. 2003). Vejam-se ainda os seguintes julgados condizentes com nosso entendimento sobre o tema: TRF da 4ª Reg. 2ª T. AC 96/04 22981-8/RS; TRF da 5ª Reg. 1ª T. AC 124 959/CE e STF. RE 186 623/RS

3. A Saída de Produto Tributado à Alíquota “Zero” e o Acúmulo de Créditos da Operação de Entrada - Solução Legislativa

Aqui, conforme evidenciado linhas acima, o cerne da discussão refere-se à possibilidade de aproveitamento de créditos de IPI decorrentes da aquisição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem tributados na entrada (na primeira operação), aproveitamento este que não pode ser feito na operação de saída (na segunda operação) porque ali os produtos industrializados são tributados à alíquota zero, sendo certo que, nesta situação, os contribuintes, com base no princípio da não-cumulatividade do IPI, entendem possuir direito ao creditamento do referido imposto nas operações futuras de novas entradas de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem no estabelecimento, como se o tivessem pago na saída ou, ainda, direito a compensação destes créditos com outros tributos administrados pela SRF/MF sem as limitações da IN/SRF nº 33/99.

Assim, neste caso, o contribuinte que paga regularmente o IPI em razão da aquisição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem acaba por acumular um crédito desse imposto que, se não for compensado, será perdido, daí por que a possibilidade de compensação com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda (SRF/MF) acaba sendo, sem sombra de dúvida, a melhor alternativa para aproveitamento dos referidos créditos.

Neste primeiro problema, cremos que a solução repousa não na aplicação do princípio da não-cumulatividade do IPI - o qual, segundo nossa ótica, não teria o condão de assegurar, *in casu*, o pretendido direito nos moldes comumente pleiteados em juízo² -, mas sim na análise da legislação regente do tema. Se não vejamos.

Sobre o assunto, e, de certa forma, pondo um fim parcial à celeuma supra-referida, o legislador editou a Lei nº 9.779/99, a qual dispôs que:

“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

² De fato, temos por indubitado que o direito supostamente ali existente jamais poderia ser reconhecido com base na intelecção do princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI, mas sim com base na legislação ordinária que porventura disciplinasse o aproveitamento dos créditos. Corroborando nosso entendimento, vejamos o seguinte julgado do C. Superior Tribunal de Justiça: “Tributário - IPI - Isenção e Alíquota Zero - Princípio da Não-cumulatividade - Compensação e Repetição do Indêbito - artigo 153, II da CF - CTN. art. 49 - Transferência do Encargo Financeiro - art. 166 do CTN - 1. O não-recolhimento de IPI, na saída de mercadoria sujeita à alíquota zero, implica que na entrada da matéria-prima, não há creditamento. 2. In casu, a saída do produto o foi com alíquota zero e não houve recolhimento do IPI, inexistindo o montante devido, e, a fortiori, a diferença a maior, a ser creditada. O IPI recolhido na entrada dos insumos não pode ser creditado e não poderia ser compensado posto que, na saída do produto industrializado, não houve pagamento do IPI. 3. Inteligência das disposições constitucionais e legais que, no tocante ao IPI, regulam a não-cumulatividade e as isenções (art. 153, § 3º, II, da CF/88 e artigo 49 do CTN). 4. Ressalta evidente que o imposto pago na entrada da matéria-prima foi incluído no preço do produto industrializado e quem o pagou foi o adquirente destes produtos e não a recorrente. Importaria em enriquecimento ilícito o reconhecimento deste crédito em face da mesma (5, 6 e 7 - *omissis*). 8. Recurso Especial provido.” (STJ. 1ª T. REsp 411.478/PR. rel. Min. Luiz Fux, DJU 28 10 2002) No mesmo sentido deste julgado, basta conferir: TRF da 2ª Reg. 1ª T., AGV 2001 02.01 039295-6/ES, rel. Juiz Luiz Antônio Soares. DJU 13 05 2003, p. 94; TRF da 5ª Reg. 4ª T., AMS 74.239/CE (2000 05 00.051847-7), rel. Des. Fed. Conv. Carlos Rebêlo Júnior. DJU 26 11 2002, p. 536; TRF da 5ª Reg. 4ª T., REO 68 024/CE (99 05 38866-4), rel. Des. Fed. Conv. Carlos Rebêlo Júnior, DJU 07.11.2002, p. 650; TRF da 5ª Reg. 1ª T., AI 034.294/CE (2001 05 00 002695-0), rel. Des. Fed. Conv. Frederico Azevedo. DJU 15 10 2002, p. 924.

o IPI devido na saída de outros produtos, *poderá ser utilizado* de conformidade com o disposto nos artigos 73 e 74 da Lei nº 9 430, de 1996, *observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal - SRF, do Ministério da Fazenda*" (grifo nosso)

O que referido artigo dispõe é sobre a forma de aproveitamento dos créditos de IPI decorrentes da aquisição de insumos tributados nas operações seguintes com produtos tributados, isentos, não tributados ou tributados com alíquota zero. Vale dizer, compreende aquelas situações em que, na primeira operação (A - B), os insumos "tributados" são empregados na industrialização de produtos que, já na segunda operação (B - C), serão exportados para o exterior ou para a Zona Franca de Manaus, ou ainda serão isentos ou gravados com alíquota zero, neste caso dependendo de lei neste sentido.

Portanto, a Lei nº 9.779/99 nada mais fez do que reconhecer o direito ao uso dos créditos decorrentes de insumos empregados na industrialização de produtos isentos ou tributados à alíquota zero. Visou, pois, dar uma solução ao saldo credor acumulado, mas não conferir um "crédito presumido" a ser utilizado na aquisição de insumos tributados com alíquota positiva. De fato, são situações distintas.

Viu-se que o art. 11 da Lei nº 9.779/99 dispõe em sua parte final que o direito ali assegurado seria fruído pelos contribuintes à luz das normas expedidas pela SRF/MF (Receita Federal), e justamente com o fim precípuo de disciplinar essa Lei para sua correta execução³ é que aquele órgão fazendário federal expediu a IN/SRF nº 33/99 (DOU 24.03.99), a qual dispõe basicamente que:

"Art. 4º O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no artigo 11 da Lei nº 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999."

Referido ato normativo infralegal nada mais fez do que explicitar com maiores detalhes o que já estava previsto em lei, pelo que não há falar-se em ilegalidade de sua parte, nem, *a fortiori*, inconstitucionalidade. A limitação nele veiculada encontra guarida no princípio de que as normas que concedem benefícios fiscais, afora decorrerem de lei (e não da Constituição), devem sofrer interpretação restritiva. No mais, importa também ter em mente que, editada em 19 de janeiro de 1999, a Lei nº 9.779 só poderia mesmo dispor para o futuro, isto é, só poderia referir-se, em termos tributários, ao exercício em que passou a vigor, o que de resto foi normatizado pela referida IN/SRF nº 33/99 em seu art. 4º, *in fine*.

Assim, fortes no pressuposto de raciocínio de que o princípio da não-cumulatividade a que alude o art. 153, § 3º, II, da CF não assegura, por si só, o direito de aproveitamento de crédito de IPI decorrente de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem regularmente tributados na entrada (na primeira operação), decorrendo, ao revés, de lei ordinária que disponha sobre o tema (no caso a Lei nº 9.779/99, art. 11), temos por certo que a IN/SRF nº 33/99 não traz nenhum prejuízo ao contribuinte, pois, em verdade, ele teria direito ao crédito oriundo das

³ O que, aliás, é a nota característica do "poder regulamentar", o qual tem sede constitucional (CF, art. 84, IV e VI).

aquisições de insumos isentos ou tributados à alíquota zero tão-somente a partir da vigência da Lei nº 9.779/99, pelo que a referida IN em nada alterou esse panorama.⁴

Ora, se a lei que disporia sobre o aproveitamento dos créditos somente veio a lume em 1999, ressalta com hialina clareza que somente a partir desta data é que poderia a mesma vigor, notadamente em razão do princípio geral de Direito da irretroatividade das leis.

Corroborando integralmente nosso entendimento, vejamos o seguinte julgado da relatoria do e. Des. Fed. Ridalvo Costa, do E. TRF da 5ª Região:

"Tributário - Mandado de Segurança Preventivo - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI - Produto Final Isento ou Tributado à Alíquota Zero - Creditamento - Imposto Recolhido nas Operações Anteriores - Incentivo Fiscal - Lei nº 9.779/99 - Princípio da não Cumulatividade - Restrições - Instrução Normativa nº 33/99, da Receita Federal - 1. O princípio da não cumulatividade autoriza que o contribuinte busque a compensação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI por ele devido com os valores recolhidos, a tal título, nas operações anteriores, admitindo-se o creditamento, ainda que houver isenção ou alíquota zero quanto aos insumos e à matéria-prima. 2. No entanto, se o produto final é isento ou tributado à alíquota zero, não há valor algum a ser compensado ou creditado em favor da parte, ressalvado o benefício contemplado na Lei nº 9.779/99, que não decorre do citado princípio, caracterizando-se, na verdade, como um incentivo fiscal. 3. Como se cuida de incentivo fiscal, as restrições estabelecidas pela Instrução Normativa nº 33/99, da Receita Federal, não se revelam incompatíveis com o ordenamento jurídico. 4. Apelação e remessa oficial improvidas." (TRF da 5ª Reg., 3ª T., AMS 77.209/PE, 2001.05.00.028021-0, rel. Des. Ridalvo Costa, DJU 16.11.2004, p. 442)⁵

Não bastassem estas considerações, calha a lembrança de que, justamente por ter criado um benefício em prol do contribuinte, benefício este que implica crédito para o contribuinte e não ingresso de receitas nos cofres públicos (na medida em que será possível a compensação), tanto a Lei nº 9.779/99 como a IN/SRF nº 33/99 merecem interpretação restritiva, sob pena de malferimento da sistemática que rege a concessão de créditos ou benefícios fiscais aos contribuintes.⁶

3.1. A instrução normativa como legítima norma tributária de observância obrigatória pelos contadores e agentes fiscais

Ainda, um outro argumento.

Vejamos que, atendo-se à normatização da SRF/MF incidente *in casu*, não poderão os envolvidos nas operações em comento (contador, agente público, administrador de empresa, advogado etc.) desconsiderar o comando legal e normativo, uma vez que na sistemática traçada pelo Código Tributário Nacional - CTN, as relações

⁴ Neste sentido: TRF da 5ª Reg., 4ª T., AMS 80.532/PB (2001.82.00.000571-1), rel. Des. Fed. Napoleão Nunes Maia Filho, DJU 26.11.2002, p. 562.

⁵ No mesmo sentido: TRF da 5ª Reg., 1ª T., AC 327.755/CE (2003.05.00.026985-5), rel. Des. Ubaldo Ataíde, DJU 15.10.2004, p. 673; TRF da 5ª Reg., 4ª T., REOMS 80.829/PE (2001.83.00.016744-0), rel. Des. Marcelo Navarro Ribeiro Dantas, DJU 18.10.2004, p. 862.

⁶ A evidenciar a sistemática de interpretação restritiva das hipóteses em comento, confirmam-se o art. 150, § 6º da CF/88 e art. 111 do CTN. Ainda, vejam-se os seguintes julgados: TRF da 1ª Reg., 4ª T., AC 38010009358/MG, rel. Des. Fed. Hilton Queiroz, DJU 18.06.2003, p. 122; TRF da 1ª Reg., 4ª T., AMS 01000728850/MG, rel. Des. Fed. Hilton Queiroz, DJU 23.05.2003, p. 121; e TRF da 3ª Reg., 2ª T., AC 194.575/SP (94.03.062892-8), rel. Des. Fed. Marisa Santos, DJU 11.12.2002, p. 454.

fiscais decorrem da “legislação tributária” amplamente considerada, sendo certo que referida legislação a que se refere o art. 96 daquele *Codex* compõe-se tanto de leis em sentido estrito como de legislação complementar, devendo toda a legislação regente de determinado tema ser observada quando de sua aplicação, quer na esfera administrativa, quer na judicial. Aliás, vejamos o que dispõe o CTN, *in verbis*:

“Art. 96 A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.”

Com efeito, referido dispositivo do CTN (art. 96) dispõe que integram a “legislação tributária” as normas complementares que versem sobre tributos ou relações a eles correlatas, e por outro turno o art. 100 desse mesmo *Codex* dispõe que se consideram normas complementares os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, dos quais a instrução normativa é exemplo característico. Se não, vejamos:

“Art. 100 São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.”

Afigura-se-nos extreme de dúvidas que as portarias, instruções normativas, ordens de serviço e outros quejandos são os atos normativos a que alude o dispositivo supratranscrito, de forma que sua observância pelos aplicadores do Direito é imperiosa, notadamente na seara tributária, rica em normatização infralegal sobre os mais variados assuntos, dentre os quais a questão do aproveitamento do crédito de IPI.⁷

Assim, também por mais este motivo não há admitir-se a inobservância dos termos expressos do art. 4º, *in fine*, da IN/SRF nº 33/99, sendo que a limitação temporal ali prevista em nada prejudica o direito dos contribuintes ao aproveitamento dos créditos de IPI e, de resto, não afronta nem a Lei nº 9.779/99, tampouco a Constituição Federal.

3.2. Parcial conclusão

Destarte, diante de tudo quanto exposto, e tomando-se como pressuposto de raciocínio a não-incidência do princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI no caso ora objeto de nossas atenções, decorrendo o direito de aproveitamento dos créditos de IPI apenas do comando legal do art. 11 da Lei nº 9.779/99, temos por

⁷ Veja-se que tais atos normativos, longe de ferirem os termos da Constituição Federal, nela encontram guarida, a qual consagra o chamado “poder regulamentar” da Administração Pública, quanto aos decretos do Chefe do Poder Executivo no art. 84, IV e VI, e quanto aos demais atos normativos expedidos por autoridades abaixo do Presidente, no art. 87, parágrafo único, II, da mesma Carta. O dispositivo aludido (CF, art. 87, II) prevê a possibilidade de os auxiliares do Chefe do Executivo (Ministros de Estado e seus Secretários) expedirem os competentes atos normativos infralegais para bem desempenhar a função administrativa a seu cargo, sendo exemplo característico desses atos a chamada Instrução Normativa (IN), muito comum no âmbito tributário. Decorre esse ato do chamado “Poder Regulamentar”, poder este com sede constitucional, conforme evidenciado, o que, por si só, faz cair por terra a arguição de inconstitucionalidade e ilegitimidade dos atos normativos que porventura disponham sobre a compensação de créditos de IPI, no caso em comento, a IN/SRF nº 33/99. A propósito do tema, confirmam-se as clássicas lições de Hely Lopes Meirelles (*Direito Administrativo Brasileiro*, 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 112); de Maria Sylvia Zanella Di Pietro (*Direito Administrativo*, 17ª ed. São Paulo: Atlas, 2004, pp. 86/90); e de José dos Santos Carvalho Filho (*Manual de Direito Administrativo*, 8ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001, pp. 36/37), este último no tocante aos atos normativos de segunda categoria igualmente expedidos com base no aludido poder regulamentar, dos quais a IN é exemplo típico.

certo não haver qualquer mácula na limitação temporal inserta no art. 4º, *in fine*, da IN/SRF nº 33/99, não havendo cogitar-se ilegalidade ou inconstitucionalidade neste ato normativo; a uma porque a não-cumulatividade não norteia a solução do impasse; a duas porque, editada em 1999, tanto a Lei nº 9.779/99 como a referida IN somente poderiam dispor para depois de sua vigência, e isso por força do princípio geral de Direito da irretroatividade das leis. Este, pois, o nosso entendimento.⁸

3.3. A correção monetária dos créditos

Apenas para não passar despercebido, uma questão conexas à presente e que, praticamente em todos os casos, vem ventilada em Juízo é a relativa ao pleito dos contribuintes de correção monetária dos créditos de IPI acumulados. Desde logo, apressamo-nos em refutar a tese por ausência de previsão legal para tanto. Expliquemos *en passant* o assunto.

Reconhecido pela Lei nº 9.779/99 o direito ao aproveitamento dos créditos acumulados de IPI decorrente da entrada de insumos tributados positivamente, surge a questão de se saber se tais créditos, quando da compensação porventura efetivada, poderiam sofrer correção monetária relativa à data em que os produtos foram adquiridos e a do efetivo aproveitamento destes créditos. Segundo os que advogam a tese, a possibilidade de correção destina-se a evitar que o contribuinte se veja prejudicado e espoliado em seu direito de manter o poder aquisitivo do valor a ele pertencente, e também para que não haja locupletamento sem causa pelo Estado.⁹

Sem embargo dos que defendem a possibilidade, cremos não ser possível tal procedimento na medida em que inexistente qualquer previsão legal que autorize o reconhecimento do referido benefício em sede de compensação ou restituição de indébito tributário, consoante, aliás, jurisprudência pacífica sobre o tema. Ademais, trata-se de crédito meramente escritural, destinado, portanto, a equacionar o encontro de contas de débito e crédito na escrituração contábil com vistas à implementação da não-cumulatividade na maioria dos casos.

⁸ Nada obstante nosso entendimento, ressalte-se - em respeito à dialética jurídica - haver posicionamentos em sentido diametralmente oposto ao nosso, conforme se vê, e.g., nas considerações lançadas pelo ilustre Consultor Tributário da Audiplan Manuel de Freitas Cavalcante Júnior, em artigo intitulado “As Indústrias da Construção Civil e o Direito ao Aproveitamento dos Créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI”, publicado na *Revista de Estudos Tributários* nº 35, p. 123 (jan./fev. 2004), ou mesmo no tópico nº 7 do artigo intitulado “Do Creditamento de IPI quando a Saída seja Isenta ou não Tributada”, do advogado Dr. Rodrigo de Andrade M. Fernandes, artigo este publicado na *Revista de Estudos Tributários* nº 35, p. 137 (jan./fev. 2004). Ainda, do mesmo pensar é o ilustre advogado e Professor Universitário Edilson Jair Casagrande, em “O Direito ao Crédito do IPI Acumulado e a Lei nº 9.779/99”, artigo publicado na *Revista de Estudos Tributários* nº 22, p. 11 (nov./dez. 2001), e também o i. Dr. Marcelo André Pierdoná, em “A Possibilidade de Creditamento Pleno de IPI sem as Limitações Impostas pela IN/SRF 33/99 - Previsão Constitucional”, publicado na *Revista de Estudos Tributários* nº 15, p. 28 (set./out. 2000). Portanto, da doutrina especializada no assunto colhem-se argumentos contrários à nossa tese, todos fundados, basicamente, na intelecção máxima do princípio da não-cumulatividade tributária do IPI, o qual, segundo já deixamos evidenciado, não nos parece incidir *in casu*, entendimento este corroborado inclusive na jurisprudência dos tribunais pátrios, notadamente os Tribunais Regionais Federais do País.

⁹ Não desconhecemos os que defendem a inconstitucionalidade e imoralidade da não-correção dos créditos de IPI e ICMS, todos fundados basicamente na impossibilidade de locupletamento sem causa por parte do Poder Público, o qual, segundo entendem, ocorreria *in casu*. Exemplificativamente, confirmam-se as considerações tecidas pelo preclaro Marçal Justen Filho, em artigo intitulado “O Princípio da Moralidade Pública e o Direito Tributário”, publicado na *Revista de Direito Tributário* nº 67, p. 73; outrossim, o posicionamento do emérito tributarista Roque Antonio Carrazza (*ICMS*, 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, pp. 299/307); e, ainda, o entendimento do Dr. José Eduardo Soares de Melo (*ICMS - Teoria e Prática*, 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 250/255).

Assim, fortes na inexistência de autorização legal para tanto e na impossibilidade de que o Judiciário legisle quando da análise dos casos que lhe são submetidos, afora a necessária consideração sobre a natureza meramente escritural do referido crédito de IPI, parece-nos ressaltar com hialina clareza a impossibilidade de incidência de correção monetária na compensação (*sic* creditamento) do crédito de IPI porventura existente

Corroboram nosso entendimento os seguintes julgados do C. STJ, da lavra dos eminentes Ministros Luiz Fux e Franciulli Netto, respectivamente, *in verbis*

"Tributário - Recurso Especial - Agravo Regimental - IPI - Princípio da Não-cumulatividade - Crédito - Prescrição Quinquenal - Créditos Escriturais - não Incidência da Correção Monetária - Precedentes Jurisprudenciais - Inteligência das Disposições Constitucionais e Legais que regulam a Não-cumulatividade e as Isenções do IPI (art 153, § 3º, II, da CF/88 e art. 49 do CTN) - 1. Nas ações que visam ao recebimento do crédito-prêmio do IPI, o prazo prescricional é de 5 anos, sendo atingidas as parcelas anteriores à propositura da ação. Precedentes do STJ. 2. A correção monetária incide sobre o crédito tributário devidamente constituído, ou quando recolhido em atraso. Diferencia-se do crédito escritural técnica de contabilização para a equação entre débitos e créditos, a fim de fazer valer o princípio da não-cumulatividade. 3. Não havendo previsão, falece ao aplicador da Lei autorizar, ou mesmo aceitar, sejam os saldos de créditos relativos ao IPI corrigidos monetariamente. Se assim o fizesse, estaria a oficiar acima e além dos ditames legais que norteiam sua função pública. 4. O Supremo Tribunal Federal vem reiteradamente decidindo que a correção monetária não incide sobre os créditos escriturais. 5. Agravo regimental improvido." (STJ, 1ª T., AGREsp 490 660/RS, rel. Min. Luiz Fux, DJU 04.08.2003, p. 239)

"Recurso Especial - Tributário - IPI - Insumos e Matérias-primas Isentos ou Tributados à Alíquota Zero - Creditamento - Princípio da não-cumulatividade. Artigo 49 do CTN - Créditos Escriturais - Não Incidência da Correção Monetária. Inteligência das disposições constitucionais e legais que regulam a não-cumulatividade e as isenções (art. 153, § 3º, II, da CF/88 e artigo 49 do CTN) do IPI. O STJ não reconhece o direito à correção monetária dos créditos meramente escriturais, porquanto não há previsão legal para tanto. Recurso provido." (STJ, 2ª T., REsp 412 710/SC, rel. Min. Franciulli Netto, DJU 08.09.2003, p. 279)

Neste mesmo sentido, confirmam-se os seguintes julgados: STJ, 1ª T., AGREsp 396.801/RS, rel. Min. Francisco Falcão, DJU 23.06.2003, p. 245; STJ, 1ª T., AGREsp 491.264/RS, rel. Min. Luiz Fux, DJU 02.06.2003, p. 211; STJ, 1ª T., REsp 419.772/RS, rel. Min. Luiz Fux, DJU 07.10.2002; STJ, 2ª T., REsp 499.619/SC, rel. Min. Franciulli Netto, DJU 08.09.2003, p. 308; e STJ, 2ª T., REsp 392.849/RS, rel. Min. Franciulli Netto, DJU 04.08.2003, p. 261; dentre outros.

Assim, é preciso reforçar a tese de que o reconhecimento de correção monetária pelo Poder Judiciário a despeito da inexistência de previsão legal neste sentido implica atuar este Poder fora dos limites constitucionais que lhe são traçados, porquanto estaria funcionando como legislador positivo, o que, no mínimo, afronta o magno princípio da separação entre os Poderes estatais, insculpido no art. 2º da Constituição Federal. Este, pois, o nosso entendimento e, de resto, o posicionamento consagrado no âmbito dos Tribunais Superiores.

4. A Entrada de Insumos Tributados à Alíquota "Zero" e o Pleito de Compensação por Ficção

Pelo momento, tratemos daquela outra situação aventada, qual seja a relacionada à entrada de insumos tributados à alíquota "zero" para utilização na industrialização do produto final tributado na operação de saída. Neste caso, o cerne do problema diz respeito à análise da possibilidade de creditamento de IPI na operação de saída como se a operação de entrada tivesse sido efetivamente tributada, caso em que, ficticiamente, se tomaria por base o valor da alíquota positiva supostamente incidente na primeira operação (de entrada) e, na operação de saída do produto industrializado com utilização daqueles mesmos insumos, o contribuinte creditar-se-ia no *quantum debeatur* decorrente da segunda operação.

Aqui, a adequada conclusão sobre o problema situa-se na correta interpretação do princípio da *não-cumulatividade* tributária do IPI, sendo que, a esse respeito, a Constituição Federal dispõe que:

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

IV - produtos industrializados; (. .)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV: (. .)

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

O dispositivo supratranscrito consagra a não-cumulatividade tributária do IPI, técnica esta que permite que em cada nova operação o contribuinte possa creditar-se no *quantum debeatur* com os créditos decorrentes do mesmo tributo pago nas operações anteriores.¹⁰ Assim, a não-cumulatividade representa, basicamente, a possibilidade de o contribuinte creditar-se do valor de IPI, ICMS,¹¹ PIS e Cofins¹² relativamente àqueles produtos e serviços que já sofreram a incidência do tributo em operações anteriores, visando em última análise desonerar a cadeia produtiva. Contabilmente faz-se mediante o encontro de contas *débito* e *crédito*, extraíndo-se desse confronto o quanto a ser pago ou até mesmo a não ser pago, transferindo-se o crédito para a nova incidência.¹³

Por ora, importa saber se a não-cumulatividade tributária do IPI seguiu o critério "base sobre base" ou "imposto sobre imposto", em face do valor acrescido. Expliquemos *en passant* cada um deles.

A subtração pelo critério "base sobre base" implica que o valor acrescido resulta da diferença entre o montante das vendas e o das aquisições no mesmo período. Ou seja, neste caso, pega-se o montante das vendas e subtrai-se o montante das aquisi-

¹⁰ Sobre o tema, cf. Eduardo Domingos Bottallo. *Fundamentos do IPI*. São Paulo: RT. 2002. pp. 43/44.

¹¹ Especificamente com relação à não-cumulatividade do ICMS, confirmam-se os seguintes autores: Roque Antonio Carrazza (*ICMS*, 8ª ed. São Paulo: Malheiros. 2002, pp. 247/313) e José Eduardo Soares de Melo (*ICMS - Teoria e Prática*, 5ª ed. São Paulo: Dialética. 2002. pp. 209/262).

¹² Com relação à impropriamente chamada "não-cumulatividade" do PIS e da Cofins, confira-se artigo de nossa autoria intitulado "A 'Não-cumulatividade' do PIS e da Cofins", publicado na *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 116, pp. 32-43 (maio 2005).

¹³ De fato, na não-cumulatividade é feito um sistema de débito e crédito para apuração do imposto a pagar ou a creditar, e isso para que, quando da saída do produto, haja débito, e quando da entrada do produto no estabelecimento, haja crédito. Caso o débito seja maior que o crédito, haverá imposto a pagar, mas se o crédito for maior que o débito, então haverá crédito a maior que poderá ser transferido para o mês seguinte.

ções, aplicando-se a alíquota da segunda operação sobre o montante resultante daquela operação. Já o critério do “imposto sobre imposto” gera um valor acrescido que resulta da diferença do imposto a pagar com o imposto já pago sobre os bens adquiridos no mesmo período. Portanto, no critério do “imposto sobre imposto” a alíquota das fases posteriores exerce influência nas fases precedentes, ao passo que pelo critério da “base sobre base” a alíquota produz efeitos apenas na operação em que foi aplicada.¹⁴

Esclarecida a diferença entre ambos os critérios, importa afirmar que, no tocante à “não-cumulatividade” do IPI e do ICMS, o legislador adotou o critério do “imposto sobre imposto”, consoante expressa dicção constitucional, *in verbis*:

“Art. 153 (..)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV: (..)

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

Também o Código Tributário Nacional (CTN) dispõe neste sentido:

“Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o *pago* relativamente aos produtos nele entrados. Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.”

Vê-se que a inteligência do dispositivo, uma vez explicada a diferença entre os critérios que informam a não-cumulatividade tributária, é a de que o creditamento dá-se nas operações subseqüentes tributadas com o montante “efetivamente cobrado nas operações precedentes”¹⁵

Noutros dizeres, pelo critério do “imposto sobre imposto”, deve-se considerar a alíquota de cada uma das operações, não podendo o contribuinte, na via judicial, tentar obter o reconhecimento da possibilidade de empréstimo da alíquota de uma das operações para fictamente fazer surgir crédito a abater, porquanto a lei não prevê esta possibilidade e, de resto, tal procedimento encontraria óbice na lei e na Constituição Federal.

Em termos práticos, se a primeira operação de entrada do produto for tributada à alíquota “zero”, não há cogitar-se acúmulo de crédito para o contribuinte abatê-lo do IPI porventura devido em razão da segunda operação de saída do produto já industrializado, já que, nos termos da Constituição Federal, a possibilidade de creditamento do IPI refere-se apenas àquelas hipóteses em que houve efetiva incidência com alíquota positiva na primeira operação, decorrendo daí crédito a ser compensado nas operações subseqüentes, pelo que, em sendo “zero” a alíquota da primeira operação, jamais o contribuinte poderá creditar-se fictamente na segunda operação como se tivesse sido efetivamente tributado na primeira. Absolutamente.

¹⁴ Importa ter em mente que os critérios não são idênticos. não se equivalem, exceto se a alíquota for a mesma. isto é. for uniforme

¹⁵ Por esta ótica. cai por terra a objeção levantada por alguns no sentido de que a interpretação que toma por base o vocábulo “cobrado” do inciso II do § 3º do art. 153 da CF é uma interpretação pobre, posto ser literal. De fato, esta interpretação. a despeito de literal. tem sua razão de ser. tendo em vista os critérios informativos do tema em comento. Nada obstante. os mais desavisados são levados a criticar tal interpretação “literal”. posto desconhecerem a sistemática que permeia a efetivação da não-cumulatividade tributária no IPI

Das explicações *supra* acerca dos critérios que norteiam a não-cumulatividade, e tendo-se em mente que o critério adotado foi o do “imposto sobre imposto”, agora já se pode entender que, na aquisição de insumos tributados com alíquota “zero”, se afigura impossível tomar de empréstimo a alíquota “x” da segunda operação (a de saída), para, por uma ficção jurídica sem respaldo em lei, considerá-la como efetivamente incidente na operação anterior (a de entrada), em que na verdade a alíquota foi zero, não havendo, portanto, o que se creditar, justamente porque nada foi pago.

Este, aliás, o entendimento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), conforme se verifica pela análise do Parecer PGFN nº 405/2003,¹⁶ da lavra do ilustre Procurador Dr. Vittorio Cassonne, do qual se extrai a seguinte passagem:

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

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

Assim, a compensação - técnica utilizada para operacionalização da não-cumulatividade - só pode ser feita quanto aos produtos que tenham efetivamente sofrido a incidência do IPI tanto na entrada quanto na saída do estabelecimento, sem o que não há falar-se em crédito algum.

Ademais, ressalte-se que a ausência de permissão legal quanto ao crédito presumido de IPI na aquisição de insumos tributados à alíquota zero insere-se no contexto de uma política econômica governamental, cuja competência o legislador constitucional atribuiu ao Poder Executivo, em atuação harmônica com o Poder Legislativo, “nas condições e nos limites estabelecidos em lei” (CF, art. 153, § 1º; Regulamento e Tabela do IPI).

Destarte, no caso em comento, justamente por inexistir autorização legal para o pretendido creditamento de valores, não poderá o Judiciário, ao arripio da lei e da Constituição, reconhecer tal possibilidade, mormente em razão do princípio maior da separação entre os Poderes (CF, art. 2º), valendo a advertência de que ao Judiciário não compete exercer a função de legislador positivo, consoante, inclusive, bem retratado no seguinte julgado do C. STF:

“Não cabe, ao Poder Judiciário, em tema regido pelo postulado constitucional da reserva de lei, atuar na anômala condição de legislador positivo (RTJ 126/48, RTJ 143/57, RTJ 146/461-462, RTJ 153/765, RTJ 161/739-740, RTJ 175/1 137, v.g.), para, em assim agindo, proceder à imposição de seus próprios critérios, afastando, desse modo, os fatores que, no âmbito de nosso sistema constitucional, só podem ser legitimamen-

¹⁶ Aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional em 17.03.2003. e pelo Exmo. Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 24.03.2003

te definidos pelo Parlamento. É que, se tal fosse possível, o Poder Judiciário - que não dispõe de função legislativa - passaria a desempenhar atribuição que lhe é institucionalmente estranha (a de legislador positivo), usurpando, desse modo, no contexto de um sistema de poderes essencialmente limitados, competência que não lhe pertence, com evidente transgressão ao princípio constitucional da separação dos poderes" (STF, 2ª T, AgRg no RE 322 348-8/SC, v.u., rel. Min. Celso de Mello, j. 12.11.2002, DJU de 06.12.2002)

4.1. O precedente RE 212.484-2/RS

No caso em análise, à guisa de fundamentação da pretensão declinada em juízo, costumam os contribuintes invocar o RE 212.484-2/RS, no qual o C. STF, por seu Plenário, decidiu haver direito de crédito na aquisição de insumos *isentos* (entrada isenta), de forma que os contribuintes foram levados a entender que o mesmo tratamento deveria ser conferido quanto aos insumos tributados com *alíquota zero* (também na entrada), sob pena inclusive de afronta ao art. 153, § 3º, II, da CF, o qual consagra a regra da não-cumulatividade tributária no IPI, conforme já visto.

Todavia, o fato é que, consoante a melhor doutrina, isenção e alíquota zero são institutos distintos, o que torna descabida a aplicação do referido julgado no caso em comento. Se não, vejamos.

Conforme se constata na legislação do IPI, a alíquota zero insere-se no bojo de uma política de extrafiscalidade tributária, em que ao Poder Executivo reconhece-se a faculdade de alterar, mediante decreto, as alíquotas dos impostos indicados no art. 153, § 1º, da CF, dentre os quais o IPI, *in verbis*:

"Art. 153. (...)

§ 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"

Neste caso (alíquota "zero"), existe uma incidência tributária que, aliás, não se vê juridicamente afastada, senão faticamente, não havendo assim a chamada exclusão do crédito tributário, a exemplo do que ocorre na isenção (CTN, art. 175, I). Portanto, na alíquota zero, a incidência tributária estará presente, só que o resultado monetário decorrente da incidência será "zero", mas ainda assim haverá crédito tributário (tecnicamente).

Diferentemente se dá na isenção, em que a despeito de haver a incidência tributária, o crédito respectivo resta excluído por completo, não havendo resultado monetário a ser considerado. Aqui a exclusão é fática e jurídica, ao passo que na alíquota "zero" a ausência de *quantum debeat* é apenas fática, mas não jurídica.

A confusão se deve ao fato de que, em ambas as situações, o contribuinte nada pagará a título de IPI, vale dizer, o efeito prático será idêntico, mas tal não permite concluir tratar-se de institutos idênticos, posto não serem.

Outrossim, a análise do regime jurídico-normativo de cada um dos institutos permite-nos concluir pela diversidade jurídica de cada um deles, já que, conforme o art. 176 do CTN, as isenções somente podem ser concedidas por lei. Nesse sentido, veja-se:

"Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração"

Diferentemente, a alíquota zero, inserida que está no bojo de uma questão antes política que jurídica, pode ser prevista por meio de decreto do Executivo, consoante previsão do art. 153, § 1º da CF, acima transcrito.

Ora, se se partir do pressuposto de que isenção e alíquota zero são institutos idênticos, seria rematado absurdo ou mesmo sandice do legislador prever que a isenção somente pode ser veiculada por meio de lei formal e a alíquota zero, por sua vez, pode ser prevista por meio de decreto (que não é lei em sentido formal). Neste caso, a alíquota zero prevista em decreto seria uma burla à reserva de lei quanto à isenção. Tal seria um disparate, e, como a lei não contém palavras inúteis e, ademais, deve-se partir do pressuposto da lógica do sistema jurídico, então, forçoso reconhecer-se a diversidade de natureza jurídica de ambos os institutos, a despeito de no aspecto prático poderem, por vezes, surtir efeitos idênticos. A identidade ocorre apenas no plano fático, não no jurídico. Frise-se bem isto.

Neste sentido, o emérito tributarista Ives Gandra da Silva Martins assevera que: "isenção e alíquota zero são expressões distintas, embora possam ter alguns efeitos equivalentes, pois, enquanto na alíquota zero nasce tanto a obrigação tributária quanto o crédito tributário, na isenção nasce a obrigação, mas não o crédito tributário, que é dispensado pela lei".¹⁷

Outrossim, corroboram nosso entendimento as balizadas considerações do ilustre Procurador da Fazenda Nacional Dr. Vittorio Cassonne, considerações estas vazadas nos seguintes termos:

"Entendemos que alíquota zero é uma coisa e isenção é outra. Conforme o caso, podem até ter os mesmos efeitos. Entretanto, a questão ganha relevo quando os efeitos são diferentes. De qualquer forma, os efeitos, se desta ou daquela maneira, são decorrentes do princípio da não-cumulatividade do IPI, ou decorrente de lei, se dispõe de modo a conceder benefícios ao estabelecimento industrial.

Uma coisa parece indiscutível: ao legislador não é estranho o instituto da isenção, pelo que, quando quer se utilizar deste instituto, o faz. E, tendo em vista que o IPI consiste num dos tributos regulatórios do comércio exterior, certamente o legislador, em vez de isentar, prefere aplicar, aos produtos, a tributação pela alíquota 'zero', ou 'N/T' (Não/Tributado), a fim de permitir ao Executivo maior agilidade nessa regulação, pois, enquanto a isenção só pode ser estabelecida (modificada ou revogada) por meio de lei (CTN, art. 176), a tributação pela alíquota zero, ou NT, é alterável por Decreto, embora nos limites e condições estabelecidos em lei (CF/88, art. 153, § 1º)."¹⁸

Destarte, em que pese a comum invocação pelos contribuintes em juízo do precedente (*leading case*) RE 212.484-2/RS do E. STF, o fato é que, conforme exposto linhas acima, tal julgado não se conforma à hipótese ora em comento, não havendo confundir-se *isenção* e *alíquota zero*, porquanto são institutos juridicamente distintos e sujeitos a regimes jurídico-normativos diversos, inobstante possam ter idênticos efeitos no plano fático. Todavia, a identidade fática não permite concluir pela identidade jurídica. Absolutamente. Ao menos, é este o nosso entendimento, sujeito, aliás, à apreciação crítica dos doutos no assunto.¹⁹

¹⁷ Revista Dialética de Direito Tributário nº 44, pp. 165-181

¹⁸ Direito Tributário, 16ª ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 260

¹⁹ Todavia, ressalte-se - por respeito à dialética jurídica - a existência de julgados em sentido contrário ao nosso entendimento (vide, e.g., IRF da 1ª Reg. 7ª T. AMS 38020025973/MG, rel. Des. Fed. Luciano Tolentino Amaral, DJU

5. Conclusão

Ao longo destas breves considerações, supomos ter demonstrado basicamente que:

- a) com relação à discussão sobre a possibilidade de creditamento do IPI em razão de aquisição de insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) tributados à alíquota zero ou venda de produtos tributados àquela alíquota na operação de saída do bem industrializado, mister se faz distinguirmos duas situações distintas: uma em que a alíquota “zero” grava a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem na entrada do estabelecimento, e a segunda operação é tributada de forma positiva; outra em que essa mesma alíquota grava o produto final, na operação de saída do estabelecimento, mas os insumos adquiridos são positivamente tributados;
- b) conquanto correlatas, uma situação não se confunde com a outra, cada qual apresentando peculiaridades que exigem enfoque e tratamento diferenciado pelo intérprete;
- c) ambas as discussões não se confundem com aquela outra relacionada ao incentivo fiscal às exportações chamado “crédito-prêmio” de IPI, a que aludia o Decreto-lei nº 491/69, e que fora criado num contexto de implementação do desenvolvimento econômico do País;
- d) no primeiro caso, em que a primeira operação é tributada de forma positiva e a segunda sofre incidência de IPI à alíquota “zero”, o acúmulo de créditos decorrentes da primeira operação pode ser aproveitado nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779/99, desde que observada a limitação temporal estabelecida no art. 4º da IN/SRF nº 33/99, o qual, de certo, nada tem de ilegal ou inconstitucional. Neste caso, não há cogitar-se ofensa ao princípio da não-cumulatividade do IPI, já que o mesmo não norteia a solução do referido impasse, o qual se situa no âmbito infraconstitucional da legislação ordinária;
- e) ainda com relação a este primeiro aspecto do problema, insta ressaltar a impossibilidade de correção monetária do crédito porventura apurado, posto inexistir previsão legal para tanto, não podendo, neste caso, referida pretensão ser reconhecida judicialmente, porquanto não cabe ao Judiciário atuar na anômala função de legislador positivo, a qual, sabidamente, não lhe é própria (CF, art. 2º);
- f) já no tocante àquela outra situação em que a entrada é gravada com alíquota “zero” e a saída é tributada positivamente, justamente por não ter sido paga qualquer quantia a título de IPI é que, agora por força do princípio constitucional da não-cumulatividade, não poderá admitir-se direito a creditamento de IPI como se este imposto tivesse incidido na primeira operação, já que, de fato, tal não ocorreria;

20.08.2004. p. 133). De fato, em tais casos parte-se do pressuposto de que isenção e alíquota “zero” são coisas idênticas ou, ao menos, semelhantes, exigindo por isso mesmo idêntico tratamento jurídico, máxime no tocante a beneficiar o contribuinte. Com isso, conferem maior amplitude ao disposto no referido julgamento (RE 212.484-2/RS) e, ao final, acabam por reconhecer direito ao creditamento de IPI também nas operações de entrada tributada à alíquota “zero” e saída efetivamente tributada, o que, segundo tentamos demonstrar ao longo do trabalho, não reflete o espírito da Constituição, sem embargo da autoridade dos que defendem a tese.

g) outrossim, não se faz aplicável *in casu* os termos do RE 212.484-2/RS (STF), comumente invocado nos pleitos judiciais, já que o mesmo refere-se àqueles insumos “isentos” na primeira operação (de entrada), sendo certo que isenção e alíquota zero não se confundem no aspecto jurídico-científico, inobstante possam até apresentar idênticos efeitos práticos. Todavia, a identidade fática quanto a alguns efeitos não permite concluir pela identidade jurídica de ambos os fenômenos;

h) por fim, no caso em comento, a pretendida ficção jurídica jamais poderia ser reconhecida judicialmente, porquanto - frise-se uma vez mais - não pode o Judiciário arvorar-se legislador positivo, como de resto, consagrado pelo E. Supremo Tribunal Federal.²⁰

Estas, portanto, as breves considerações que tínhamos a tecer sobre o tema em comento para, se possível for, lançarmos luzes sobre o mesmo com vistas a seu melhor esclarecimento.

²⁰ RTJ 126/48. RTJ 143/57. RTJ 146/461-462. RTJ 153/765. RTJ 161/739-740. RTJ 175/1 137