



Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1999.72.05.008186-1/SC

RELATOR : DES. FEDERAL LUIZ CARLOS DE CASTRO LUGON
APELANTE : CEVAL ALIMENTOS S/A e outros
ADVOGADO : Tamara Ramos Bornhausen Pereira e outros
APELADO : UNIAO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : Dolizete Fátima Michelin

RELATÓRIO

O nobre Desembargador Federal AMIR SARTI suscita o presente INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE, concernente ao art. 100, I, “a”, do Decreto nº 87.918/82 e do art. 174, I, “a”, do Decreto nº 2.637/98, nos seguintes termos, *verbis*:

“A nossa jurisprudência está firmada no sentido de que o princípio da não-cumulatividade impõe que se reconheça o direito ao crédito do IPI tanto quando a entrada é isenta ou não-tributada, e, como acontece aqui no caso, quando a entrada é tributada, mas a saída é isenta. Não havíamos ainda enfrentado essa hipótese. Todos os nossos precedentes, pelo que me lembro, eram no sentido de entrada isenta ou com alíquota zero e saída tributada. Agora há uma hipótese contrária, mas, de qualquer maneira, para evitar a tributação em cascata, pelo raciocínio que acabou prevalecendo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e aqui no nosso Tribunal, parece-me que não se pode deixar de aplicá-lo ao caso, como bem salientado da tribuna, é preciso reconhecer a inconstitucionalidade do regulamento do IPI, e o nobre advogado argúi a inconstitucionalidade do art. 100 do antigo regulamento e do art. 174, porque, provavelmente, quer créditos anteriores. Então, temos de argüir a inconstitucionalidade do art. 100, I, “a”, do Decreto nº 2.637, que proíbe o crédito pretendido porque determinam a sua anulação mediante estorno na escrita fiscal.

A meu ver, não podemos prosseguir o julgamento sem superar essa preliminar, e, por isso, estou suscitando o incidente de inconstitucionalidade.”
(fls. 193)

O Ministério Público Federal, em Parecer da lavra do eminente Procurador-Chefe LUÍS ALBERTO D’AZEVEDO AURVALLE opinou pela rejeição do incidente, havendo como constitucional o dispositivo enfrentado.

É o relatório.

Des. Federal Luiz Carlos de Castro Lugon
Relator





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1999.72.05.008186-1/SC

RELATOR : DES. FEDERAL LUIZ CARLOS DE CASTRO LUGON
APELANTE : CEVAL ALIMENTOS S/A e outros
ADVOGADO : Tamara Ramos Bornhausen Pereira e outros
APELADO : UNIAO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : Dolizete Fátima Michelin

VOTO

I- sobre a matéria argüida em preliminar:

A alegação de que a hipótese vertente implicaria mera questão de ilegalidade, resolúvel na simples verificação da compatibilidade do regulamento com o dispositivo de lei que lhe deu vida, tenho que não procede. Como a Lei 4.502/64 não foi recepcionada, ficou o Decreto ao desamparo, passou a constituir regulamento autônomo; e como tal írrito perante o nosso sistema jurídico. No que concerne à Lei nº 7.789/89, seu art. 12 apenas remete ao mesmo Decreto eivado de inconstitucionalidade, nela não se observando reprodução do malferimento ao dispositivo legal anterior não-recepcionado.

Em relação à regra contida no Decreto nº 87.981/82, não se trata, na hipótese, de inconstitucionalidade, porquanto o texto legal é anterior à Constituição Federal vigente; seria de excogitar, pois, de ausência de recepção. A respeito, tem-se o seguinte aresto do Pretório Excelso:

CONSTITUIÇÃO. LEI ANTERIOR QUE A CONTRARIE. REVOGAÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE. IMPOSSIBILIDADE.

A lei ou é inconstitucional ou não é lei. Lei inconstitucional é uma contradição em si. A lei é constitucional quando fiel à Constituição; inconstitucional, na medida em que a inconstitucionalidade é congênita à lei e há de ser apurada em face da Constituição vigente ao tempo de sua elaboração. Lei anterior não pode ser inconstitucional em relação à Constituição superveniente; nem poderia o legislador infringir Constituição futura. A Constituição sobrevinda não torna inconstitucionais leis anteriores com ela conflitantes; revoga-se. Pelo fato de ser superior, a Constituição não deixa de produzir efeitos revogatórios. Seria ilógico que a lei fundamental, por ser suprema, não revogasse, ao ser promulgada, leis ordinárias. A lei maior valeria menos que a lei ordinária.

Reafirmação da antiga jurisprudência do STF, mais que cinqüentenária. Ação direta de que não se conhece por impossibilidade jurídica do pedido, nos termos do voto proferido na ADIn nº 2-1/600.

(ADIn n. 415-8 – Relator Ministro Paulo Brossard, DJ 29.05.1992).





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

Homenageando o precedente, o Plenário desta Egrégia Casa, assim se manifestou:

RECURSO ADMINISTRATIVO. NECESSIDADE DE RECOLHIMENTO DE MULTA. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 636 E PARÁGRAFO 1º DA CLT/43. DIREITO CONSTITUCIONAL.

Suscitado o incidente de inconstitucionalidade do art. 636 e parágrafo 1º da CLT/43, perante o Plenário deste Tribunal, não foi conhecida a argüição de inconstitucionalidade da exigência de prévio depósito da multa para apreciação de recurso administrativo, porque o caso seria de revogação tácita da lei (CLT), anterior à Constituição Federal de 1988. (precedentes do STF, ADIN 415-8/GO).

(IINAMS nº 95.04.20488-0/RS, TRF 4ª Região, Plenário, Relator para o acórdão Juiz José Luiz B. Germano da Silva, DJ 30.04.1997, p. 29499).

Voto, portanto, por restringir o incidente ao art. 174, inciso I, alínea *a* do Decreto nº 2.637/98, em relação ao qual entendo deva ser julgado procedente o presente incidente de inconstitucionalidade, declarada pela Corte Especial a incompatibilidade deste em relação à Lei Maior.

II – Da inconstitucionalidade do dispositivo legal ora enfrentado:

Os dispositivos cuja viabilidade de convivência com a Lei Maior ora se examina (arts. 100, I, *a*, do Decreto nº 87.981/82 e 174, I, *a*, do Decreto nº 2.637/98) trazem em sua literalidade:

Decreto 87.981 (antigo Regulamento do IPI-RIPI):

“Art. 100. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto:

I – relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, que tenham sido:

a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento de produtos isentos, não tributados ou que tenham sido:

a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento de produtos isentos, não tributados ou que tenham suas alíquotas reduzidas a zero ,respeitadas as ressalvas admitidas;

.....”

“Art. 174. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto:

I. relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, que tenham sido:





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos isentos, não tributados ou que tenham suas alíquotas reduzidas a zero, respeitadas as ressalvas admitidas;
..... “

O art. 153, § 3º, inciso II, da Constituição Federal, em se referindo ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, estampa:

“

§ 3º O imposto previsto no inciso IV :

.....”

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

.....”

Para aplicação do princípio da não-cumulatividade, existem duas metodologias distintas : a do *crédito financeiro* e a do *crédito físico*. Em nosso país, adotou-se a segunda delas, que, em face de dificuldades de interpretação, sofreu mitigação, contemplando-se não-somente mercadorias e produtos que se integram nos produtos industrializados quando de sua produção, mas também “aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, foram consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.” O *modus operandi* é assim exemplificado em preleção de HUGO DE BRITO MACHADO (in “Curso de Direito Tributário”, Malheiros, 16ª. Edição, p. 263)

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

O Supremo Tribunal Federal, em sua composição plena, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 212.4.484-2, do Estado do Rio Grande do Sul, decidiu que “não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.” *Contrario sensu*, em se havendo por lícita perante a Constituição a efetivação contábil do crédito, resta órfã de embasamento da Lei Maior a proibição da referida operação. Do voto proferido pelo Ministro NELSON JOBIM, proferido no mesmo julgamento, extraio o excerto seguinte, bem útil para o delineamento da matéria *sub examine*:

“O ICMS e o IPI são impostos, criados no Brasil, na esteira dos impostos de valor agregado.





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

A regra, para os impostos de valor agregado, é a cumulatividade, ou seja, o tributo é devido sobre as parcelas agregadas ao valor tributado anterior. Assim, na primeira operação, a alíquota incide sobre o valor total. Já na segunda operação, só se tributa o diferencial.

No Brasil, por conveniência, adotou-se técnica de cobrança distinta.

O objetivo é tributar a primeira operação de forma integral e, após, tributar o valor agregado. No entanto, para evitar confusão, a alíquota incide sobre todo o valor de todas as operações sucessivas e concede-se o crédito do imposto recolhido na operação anterior. Evita-se, assim, a cumulação.

.....

“Com a vênia do eminente Ministro-relator, ousou divergir com o pressuposto analítico do objetivo do tributo de valor agregado. O que não podemos, por força da técnica utilizada no Brasil para aplicar o sistema do tributo sobre o valor agregado não cumulativo, é torná-lo cumulativo e inviabilizar a concessão de isenções durante todo o processo.”

Aqui cumpre alertar que os precedentes colacionados no Parecer ministerial, em que se considerava não malferido o princípio da não-cumulatividade, restaram superados na jurisprudência mais recente; e, no mesmo julgamento acima referido, os mesmos relatores dos julgados colacionados revisaram suas posições, assim:

“O SENHOR MINISTRO OCTAVIO GALOTTI : Sr. Presidente, também eu peço vênia para acompanhar os votos emitidos a partir do eminente Ministro Nelson Jobim, que estão coerentes com a jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Federal a respeito do ICM, nada recomenda, a meu ver, seja alterada somente por se tratar, agora, de cobrança de IPI.”

“O SR. MINISTRO SIDNEY SANCHES : “Sr. Presidente, confesso uma grande dificuldade em admitir que se possa conferir crédito a alguém que, ao ensejo da aquisição, não sofreu qualquer tributação, pois tributo incide em cada operação e não no final das operações. Aliás, o inciso II, § 3, do art. 153 diz:

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

O que não é cobrado não pode ser descontado. Mas a jurisprudência do Supremo firmou-se no sentido do direito ao crédito.

Em face dessa orientação da Corte, sigo, agora, o voto do eminente Ministro Nelson Jobim. Não fora isso, acompanharia o eminente Ministro-relator.”

“O SENHOR MINISTRO NÉRY DA SILVEIRA: - Sr. Presidente. Ao ingressar nesta Corte, em 1981, já encontrei consolidada a jurisprudência em exame. Confesso que, como referiu o ilustre Ministro Sydney Sanches, sempre encontrei certa dificuldade na compreensão da matéria. De fato, o contribuinte é isento, na operação, mas o valor que corresponderia ao tributo a ser cobrado é escriturado como crédito a favor de quem nada pagou na operação, porque isento. De outra parte, o Tribunal nunca admitiu a correção monetária dessa importância. Certo é que a matéria foi amplamente discutida pelo Supremo Tribunal Federal, especialmente em um julgamento de que relator o saudoso Ministro Bilac Pinto. Restou, aí, demonstrado que não teria sentido nenhum a





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

isenção se não houvesse o correspondente crédito, pois tributada a operação seguinte. Firmou-se, desde aquela época, a jurisprudência, e, em realidade, não se discutiu de novo a espécie. Em todas as discussões ocorridas posteriormente foram sempre sobre a correção monetária do valor creditado; as empresas pretendem ver reconhecido esse direito, mas a Corte nega a correção monetária.

No que concerne ao IPI, não houve modificação, à vista da Súmula 591. A modificação que se introduziu, de forma expressa e em contraposição à jurisprudência assim consolidada do Supremo Tribunal Federal, quanto ao ICM, ocorreu por força da Emenda Constitucional nº 23, à Lei Maior de 1969, repetida na Constituição de 1988, mas somente em relação ao ICM, mantida a mesma redação do dispositivo do regime anterior, quanto ao IPI.

Desse modo, sem deixar de reconhecer a relevância dos fundamentos deduzidos no voto do eminente Ministro-relator, na linha dessa antiga jurisprudência, - reiterada, portanto, no tempo, - não há senão acompanhar o voto do Sr. Ministro Nelson Jobim, não conhecendo do recurso extraordinário.”

Nesta Corte, a matéria tem recebido tratamento de mesmo diapasão, conforme evidenciam os arestos seguintes:

“TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO OU ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. REGRA DA NÃO-CUMULATIVIDADE. 1. A técnica da não-cumulatividade faz com que o IPI, nas diversas operações que envolvem a industrialização, seja calculado com base na diferença verificada entre o valor do crédito e do débito registrados na escrita da empresa, mediante abatimento em cada operação, do custo da operação anterior. 2. O fato de a Constituição, no tocante ao IPI, utilizar a expressão montante cobrado (art. 153, § 3º, II) não significa tenha o legislador constituinte vedado o creditamento em relação a operações isentas ou tributas à alíquota zero. Tal vedação, por expressa disposição constitucional (artigo 155, § 2º, II, a), somente se verifica no tocante ao ICMS. 3. Além de um benefício para o contribuinte – já que, creditando-se do valor pago, ou que seria pago não fosse a isenção ou alíquota zero, ele pagará menos tributo, o creditamento visa, acima de tudo, a impedir que o tributo recaia sobre o valor acumulado dos custos da industrialização, em homenagem ao princípio do não-cumulatividade. Como corolário, ainda que a operação anterior tenha sido tributada à alíquota zero ou tenha sido beneficiada pela isenção, impõe-se o reconhecimento do crédito a favor do contribuinte, a ser abatido na operação posterior. 4. A tese segundo a qual o creditamento, nos casos de isenção ou incidência tributária pela alíquota zero, implica enriquecimento ilícito, é de todo inaceitável, porquanto, mesmo naquelas hipóteses em que o tributo é pago, quem suporta o ônus econômico dessa tributação não é a mesma pessoa que se beneficia do crédito respectivo, considerando as várias etapas do processo de industrialização. 5. Quanto à forma de fazer não incidir o IPI sobre os insumos, ou o contribuinte (1) exclui da base dos produtos fabricados o valor dos insumos adquiridos com alíquota zero, aplicando a alíquota sobre o saldo, ou (2) aplica sobre os insumos adquiridos com alíquota zero a alíquota dos respectivos produtos fabricados e lança o valor resultante a crédito em sua escrita. O resultado fiscal será





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

exatamente o mesmo. 6. Por isso, a sistemática de apuração do crédito proposto pelo ilustre relator não se configura a mais adequada. É que no caso da desoneração do tributo (isenção ou alíquota –zero), o que se propõe face à regra constitucional da não-cumulatividade é que esses insumos sejam desonerados do imposto na operação subsequente, ou seja, não há necessidade de buscar um parâmetro de aferição como indicado no judicioso voto.”(TRF 4ª Região, 2ª T., AC 1998.04.01.063050-0-PR, rel. p/acórdão Juíza TÂNIA ESCOBAR, fev//2000,DJj2, Nº 71E, 12/04/2000, p. 60

“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. ISENÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO. 1. O TRF da 4ª Região já decidiu, nos embargos infringentes 96.04.04862-7/RS, que tanto os insumos tributados com alíquota zero quanto os isentos, importam créditos relativamente ao IPI (Precedente do Supremo). 2. Apelação e remessa oficial improvidas.” (TRF 4, 1ª. T., AMS 1998.04.0d1.070080-0/PR, rel. Juiz Fábio Bittencourt da Rosa, jun. 99, DJU 2, 14.07.99, p. 224)

PAULO DE BARROS CARVALHO (“Isenções Tributárias do IPI em Face do Princípio da Não-Cumulatividade”, em Revista Dialética de Direito Tributário 33, de junho de 1998), registra em seu magistério:

“O direito ao crédito independe do efetivo pagamento do montante devido na operação anterior. A literalidade da interpretação do vocábulo cobrado, utilizado no dispositivo em epígrafe, induz o exegeta a pensar que o direito ao crédito decorre da extinção da obrigação tributária. A asserção é falsa (...) A regra matriz de incidência tributária e a regra-matriz de direito ao crédito incidem sobre o acordo de vontades que perfaz o negócio jurídico de compra e venda. Desse suporte fático, propiciador de dois cortes diferentes, suscitando fatos jurídicos distintos, é que surgem, respectivamente, a obrigação tributária e a regra-matriz de direito ao crédito. Fique certo, todavia, que o pagamento dos valores correspondentes, cobrados ou não, é irrelevante para a fenomenologia da incidência normativa. Aliás, tanto é assim que o próprio Código Tributário Nacional, no art. 118, determina que a validade do fato gerador independe da validade jurídica e dos efeitos dos atos efetivamente praticados pelo contribuinte.”

Poder-se-ia mesmo dispensar este incidente de inconstitucionalidade, em face dos precedentes do Supremo, não trouxesse a hipótese em exame peculiaridade bem surpreendida pelo ilustre Relator que me antecedeu nestes autos, o Desembargador Federal AMIR SARTI: o fato de que aqui a isenção se localiza não na entrada, mas na saída da mercadoria. Todavia, adiantou Sua Excelência, em seu Voto, a fls. 193:

“Agora há uma hipótese contrária, mas de qualquer maneira, para evitar a tributação em cascata, pelo raciocínio que acabou prevalecendo no Supremo Tribunal Federal e aqui no nosso Tribunal, parece-me que não se pode deixar de aplicar o mesmo princípio.”





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

Após proposto o incidente, a questão foi solucionada neste Tribunal também em relação à isenção localizada na saída da mercadoria, em julgamento de que foi Relator o Desembargador Federal VILSON DARÓS, no qual se houve por possível o creditamento, conforme se vê no excerto de voto do eminente relator, a seguir transcrito:

“A técnica da não-cumulatividade, consoante já decidiu esta Turma, faz com que o IPI, nas diversas operações que envolvem a industrialização, seja calculado com base na diferença verificada entre o valor do crédito e do débito registrados na escrita do contribuinte, mediante aproveitamento, em cada operação, do apurado na operação anterior. Nestas condições, pouco importa se na saída não há incidência ou incidência zero ou, até, isenção, do IPI. O que ressalta é que no ingresso houve pagamento do tributo e esse valor deve ser aproveitado como crédito, sob pena de violação ao princípio da não-cumulatividade.”

Tenho que imperativo se faz, aqui, discernir que isenção e alíquota-zero são figuras de direito distintas; e, mesmo se a inconstitucionalidade não ocorresse em relação à isenção, no caso de alíquota-zero seria ela irrecusável. É que “... alíquota zero representa uma solução encontrada pelas autoridades fazendárias no sentido de excluir o ônus da tributação sobre certos produtos, temporariamente, sem os isentar. A isenção só pode ser concedida por lei (CTN, art. 97, item VI). Como é permitido ao Poder Executivo, por disposição constitucional (CF, art. 153, § 1º) alterar as alíquotas do IPI, dentro dos limites fixados em lei, e a lei não fixou limite mínimo, tem sido utilizado o expediente de reduzir a zero as alíquotas de certos produtos. Tais alíquotas, entretanto, podem ser elevadas a qualquer tempo, independentemente de lei” (Hugo de Brito Machado, citado pela Desembargadora Federal Tânia Escobar, em voto condutor no julgamento do AI 1998.04.01.015563-9/SC, apud LEANDRO PAULSEN, in “Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência”, Livraria do Advogado, p. 176. Não se há que falar em isenção, nem em não-incidência; o que existe é uma incidência negativa, mas, ainda assim, uma incidência. A respeito, informa o magistério de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e LUIZ FRANCISCO LIPPO (“A Não-Cumulatividade Tributária”, Dialética. P. 180):

“Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, explicitando seu entendimento a respeito da denominada ‘alíquota zero’, com respaldo inclusive na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, observaram que mesmo nos casos de alíquota zero opera-se uma relação jurídica de natureza tributária, com a integralidade dos seus contornos. Por isto concluem, em resposta a consulta que lhes fora formulada que ‘...há nos casos de alíquota zero integral direito a que as consulentes mantenham (não estornem) os créditos de IPI ou ICM registrados, para utilização oportuna como abatimento de montantes devidos, pertinentes a esses tributos.”

Dar tratamento de isenção à alíquota-zero, portanto, seria propiciar ao Fisco atividade legiferante para criar uma isenção que impende lei complementar; e, assim o fazendo, ingerir diretamente na não-cumulatividade constitucional, o que atropelaria violentamente a mais comezinha lógica de Direito Tributário.





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

Creio que falta definir as conseqüências práticas do malferimento ao princípio constitucional. Em relação à ausência de pagamento de tributo quando da entrada das mercadorias, salientou o Ministro GILSON DIPP, em excerto citado pela Desembargadora Federal TANIA ESCOBAR, no julgamento da AC nº 96.04.04861-9-RS, julg. 31/03/1998), *verbis*:

“(... a rejeição desse crédito desnaturaria o princípio da não-cumulatividade, porque o imposto não iria incidir apenas sobre o valor acrescido, mas sobre o valor acumulado, tornando inócua a imunidade ou isenção. Assim, em perspectiva finalística, há de se aceitar o crédito nessas hipóteses para assegurar o propósito do princípio da não-cumulatividade, que é, justamente, realizar a tributação sobre o valor acrescido.”

No que concerne à falta de pagamento de tributo na saída da mercadoria, tenho que a vedação do creditamento – e, de igual modo, obviamente, a determinação de seu estorno - obrigaria a empresa vendedora a arcar com prejuízo decorrente de favor fiscal, penalizando o contribuinte tão-somente pelo fato de não estar a compradora sujeita ao tributo, obrigando-a, em decorrência, a agregar ao preço o ônus do posterior estorno; o que, por via de conseqüências, também resultaria em prejudicar o benefício fiscal de que desfruta a adquirente.

Conclui-se, portanto, que, em não existindo em relação ao IPI as vedações constitucionais da manutenção do crédito (as que instituídas em relação ao ICMS), prevalece a não-cumulatividade, de que decorre o direito de creditar-se o contribuinte do *quantum* do imposto incidente nas operações anteriores, sendo irrelevante a existência de isenções, quer em relação às imunidades, quer em relação às isenções, quer – e ainda com maior razão- em face de operações beneficiadas com alíquota-zero.

III – Conclusão:

Restrito, portanto, o incidente, em face do acatamento parcial da preliminar, ao art. 174, inciso I, alínea “a”, do Decreto nº 2.637/98, voto pela procedência do presente incidente de inconstitucionalidade, declarada a incompatibilidade deste em relação à Lei Maior.

Des. Federal Luiz Carlos de Castro Lugon
Relator





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1999.72.05.008186-1/SC

RELATOR : **DES. FEDERAL LUIZ CARLOS DE CASTRO LUGON**
APELANTE : **CEVAL ALIMENTOS S/A e outros**
ADVOGADO : **Tamara Ramos Bornhausen Pereira e outros**
APELADO : **UNIAO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)**
ADVOGADO : **Dolizete Fátima Michelin**

EMENTA

INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. CREDITAMENTO. SAÍDA DO PRODUTO COM ALÍQUOTA ZERO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

1. A Constituição atual não recepcionou a Lei nº4.502/64, e a Lei nº 7.789/89 não reproduziu o texto incompatível com a Lei Maior, limitando-se, em seu art. 12, a remeter ao regulamento uma norma de índole notoriamente primária. Em decorrência, o Decreto nº 2.637/98, no tópico da inconstitucionalidade enfocada (art. 174, I, alínea *a*), passou a constituir regulamento autônomo, como tal sujeito ao crivo de inconstitucionalidade veiculado por este incidente. Matéria preliminar rejeitada.

Como o Decreto nº 87.981/82 é anterior à Constituição Federal vigente, não se trata na espécie de inconstitucionalidade, caracterizando hipótese de recepção. Incidente conhecido parcialmente, para restringir o exame da inconstitucionalidade ao art. 174, I, alínea *a* do Decreto nº 2.637/98. Matéria preliminar acolhida à unanimidade.

2. Isenção e alíquota-zero são figuras de direito distintas; e, mesmo se a inconstitucionalidade não ocorresse em relação à isenção, no caso de alíquota-zero seria ela irrecusável. É que “.. *alíquota zero representa uma solução encontrada pelas autoridades fazendárias no sentido de excluir o ônus da tributação sobre certos produtos, temporariamente, sem os isentar. A isenção só pode ser concedida por lei (CTN, art. 97, item VI). Como é permitido ao Poder Executivo, por disposição constitucional (CF, art. 153, § 1º) alterar as alíquotas do IPI, dentro dos limites fixados em lei, e a lei não fixou limite mínimo, tem sido utilizado o expediente de reduzir a zero as alíquotas de certos produtos. Tais alíquotas, entretanto, podem ser elevadas a qualquer tempo, independentemente de lei*” (Hugo de Brito Machado, citado pela Desembargadora Federal Tânia Escobar, em voto condutor no julgamento do AI 1998.04.01.015563-9/SC, apud LEANDRO PAULSEN, in “Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência”, Livraria do Advogado, p. 176). Não se há que falar em isenção, nem em não-incidência; o que existe é uma *incidência negativa*, mas, ainda assim, uma incidência..

3. No que concerne à falta de pagamento de tributo na saída da mercadoria, a vedação do creditamento – e, de igual modo, obviamente, a determinação de seu estorno - obrigaria a empresa vendedora a arcar com prejuízo decorrente de favor fiscal, penalizando o contribuinte tão-somente pelo fato de não estar a compradora sujeita ao tributo.

3. Inexistindo em relação ao IPI as vedações constitucionais da manutenção do crédito, prevalece a não-cumulatividade, de que decorre o direito de





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

creditar-se o contribuinte do *quantum* do imposto incidente nas operações anteriores, sendo irrelevante a existência de isenções, quer em relação às imunidades, quer em relação às isenções, quer – e ainda com maior razão- em face de operações beneficiadas com alíquota-zero.

4. Incidente de inconstitucionalidade do art. 174, inciso I, alínea a, do Decreto nº 2.637/98 acolhido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos entre as partes acima indicadas, decide a Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por maioria, acolher em parte a preliminar de não-conhecimento do incidente suscitada pela apelada Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria, declarar a inconstitucionalidade do art. 174, I, “a”, do Decreto nº 2.637/98, nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 24 de outubro de 2001.

Des. Federal Luiz Carlos de Castro Lugon
Relator

