

A NÃO-CUMULATIVIDADE NO IPI

Maurício Timm do Valle¹

Sumário: 1. Introdução; 2. Contornos constitucionais da Não-cumulatividade do IPI; 3. O significado dos termos “cobrado” e “pago”, da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional; 4. A Não-cumulatividade adotada pela Constituição brasileira no que respeita ao IPI; 5. A Não-cumulatividade e a aquisição de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero, imunes ou não-tributados; 6. A Não-cumulatividade e os produtos cujas saídas são isentas, tributadas à alíquota zero ou não tributadas. Considerações acerca do artigo 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999; 7. A Não-cumulatividade e as operações com contribuintes optantes pelo SIMPLES Nacional; 8. Conclusão.

Resumo: O presente artigo analisa a Não-cumulatividade no IPI, partindo da interpretação dos enunciados prescritivos constitucionais sobre o tema, passando pelos enunciados infraconstitucionais presentes no Código Tributário Nacional e

¹ Mestre e Doutorando em Direito do Estado – Direito Tributário – pela UFPR. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Bacharel em Direito pela UFPR. Professor de Direito Tributário e de Direito Processual Tributário do Centro Universitário Curitiba – UNICURITIBA. Professor-Coordenador do Curso de Especialização em Direito Tributário e Processual Tributário do Centro Universitário Curitiba – UNICURITIBA. Associado da Associação Brasileira de Filosofia do Direito e Sociologia do Direito - ABRAFI. Membro do Grupo de Pesquisa em "Fundamentos do Direito" do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFPR. Orientador Co-líder do Projeto de Pesquisa e de Iniciação Científica "Questões controversas de tributação das empresas: constituição, crítica e sustentabilidade", liderado pelo Professor Doutor José Roberto Vieira, desenvolvido e implementado pelo Grupo de Pesquisa "Atividade Empresarial e Tributação", do Centro Universitário Curitiba - UNICURITIBA. Autor do livro *Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*, no prelo, de artigos científicos e de traduções de obras e artigos de filosofia analítica. Advogado e consultor tributário.

na Lei n. 4.502/64. Trata da análise da Não-cumulatividade nos casos em que as operações anteriores forem beneficiadas (isenção, alíquota zero, não tributação e imunidades) e, ainda, nos casos em que a saída dos produtos seja beneficiada, considerando as prescrições da Lei n. 9.779/99. Por fim, examina-se a Não-cumulatividade em relação aos optante do SIMPLES Nacional.

Palavras-chave: IPI – Não-cumulatividade – Operações beneficiadas



1. INTRODUÇÃO

A questão da Não-cumulatividade sempre chamou nossa atenção. O assunto mostra-se interessante, principalmente pelo seu grau de dificuldade, que o mantém desafiador. Pois bem. Ao tratarmos do tema em nossa dissertação de mestrado, sob a rigorosa orientação do Professor JOSÉ ROBERTO VIEIRA, percebemos que o entendimento da doutrina e do Supremo Tribunal Federal sobre o tema têm se distanciando. E mais: que a questão é muito mais relevante do que se pode imaginar. Os reflexos da interpretação, neste ou naquele sentido, são imediatamente sentidos pela sociedade. Esse o motivo principal que nos leva a enfrentá-la.

2. CONTORNOS CONSTITUCIONAIS DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO IPI

A Não-cumulatividade concernente ao IPI está positivada no artigo 153, § 3º, II, da Constituição Federal, segundo o qual

o IPI “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”. Esse é o único enunciado prescritivo constitucional que menciona expressamente a Não-cumulatividade no que se refere ao IPI, e é o principal para a revelação dos seus exatos lindes.

A redação do dispositivo, pelo legislador constitucional, apresenta defeitos. Ao comentá-la, PAULO DE BARROS CARVALHO questiona como poderá ser o imposto, enquanto “*prestação pecuniária compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir*”, cumulativo. Em seu entender, não é o imposto que será não-cumulativo, mas sim a “...técnica da apuração do quantum devido a título de IPI...”²

Com efeito, do ponto de vista econômico, o IPI pode ser considerado como imposto sobre o valor agregado. Juridicamente, não. Nos impostos sobre o valor agregado, somente haverá incidência do imposto se, na operação posterior, houver um acréscimo em relação ao valor da operação anterior. Caso não haja acréscimo algum ao valor da operação subsequente, o imposto não incide.

A Não-Cumulatividade parece-nos manifestação do Princípio da Capacidade Contributiva Objetiva, tendo em vista que a Não-Cumulatividade faz com que a tributação recaia tão-somente sobre a parcela correspondente à operação praticada individualmente. Lembremo-nos que a capacidade contributiva é manifestação do Princípio da Igualdade em matéria tributária. Como defende JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, “...não será possível que algumas pessoas sejam mais beneficiadas do que outras no transcorrer do ciclo produtivo”. De fato, caso isso ocorresse cairia por terra a idéia de que “A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente os

² Imposto sobre Produtos Industrializados. In: BOTTALLO, Eduardo Domingos (Coord.). *Curso de direito empresarial*. São Paulo: EDUC: Resenha Tributária, 1976, p. 142.

desiguais, na medida em que se desigalam”, magistralmente ensinada por RUI BARBOSA.³

Mas a Não-cumulatividade não mantém congruência apenas com a Capacidade Contributiva. Há forte relação entre a Não-cumulatividade e a proibição do efeito confiscatório dos tributos. Isso porque, caso abolida a Não-cumulatividade do IPI, seja por qual razão for, haverá incidência de imposto sobre imposto.⁴

Assim, cada sujeito passivo apenas arcará com o tributo incidente sobre a operação que realizou, não sendo atingido pelos tributos incidentes nas operações anteriores ou posteriores.⁵

³ J. E. S. DE MELLO, Crédito de IPI. Não-cumulatividade. Aquisições de insumos. Utilização em produtos industrializados e os distintos efeitos do IPI. (Alíquota zero, alíquotas específicas e não-tributado). In: *Direito tributário empresarial*. São Paulo : Quartier Latins, 2009, p. 200. R. BARBOSA, *Oração aos Moços*, São Paulo : Editora Papagaio, p. 26.

⁴ Sobre o assunto, são essas as palavras de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO: “Alinhando o princípio da proibição do efeito confiscatório dos tributos com o princípio da não-cumulatividade, pode-se observar que os mesmos se tocam e se complementam. Supondo-se que em uma determinada operação o ente tributante venha a estabelecer a proibição total, ou parcial, do dever-poder do contribuinte de apropriar-se do imposto incidente nas operações anteriores, estará a um só tempo provocando efeito cumulativo, condutor de um aumento irreal no preço dos produtos, em prejuízo do consumidor final. Também estará acarretando um efeito confiscatório porque sobre o mesmo preço ocorrerá mais de uma incidência do mesmo imposto, a retirar de cada um dos agentes do ciclo mais imposto do que o efetivamente devido. Em nenhuma hipótese o contribuinte poderá ser proibido de proceder a escrituração dos valores correspondentes ao imposto incidente nas operações anteriores, sob pena de provocar o efeito confiscatório, o que é vedado pela Constituição (art. 150, IV)...” – Crédito de IPI. Não-cumulatividade. Aquisições de insumos. Utilização em produtos industrializados e os distintos efeitos do IPI. (Alíquota zero, alíquotas específicas e não-tributado), p. 200-201.

⁵ De acordo com JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, caso a não-cumulatividade fosse suprimida haveria considerável abalo na “...estrutura sobre a qual foi organizado o Estado”. Segundo ele, a não-cumulatividade constituiu-se “...num sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre o preço dos bens e serviços...” e “...sua eliminação os tornaria artificialmente mais onerosos”. Diz ele que “Caso a não-cumulatividade fosse eliminada, a cumulatividade geraria um custo artificial indesejável ao preço dos produtos comercializados. Esse preço estaria desvinculado da realidade, da produção e da

Não é o que ocorre com o IPI, o qual se submete ao sistema de subtração indireta (imposto contra imposto). Mesmo nos casos em que o valor da operação posterior seja, em relação à operação que lhe foi precedente, menor, haverá incidência do IPI. Nesses casos, não só não haverá imposto a pagar, como nascerá para o contribuinte o direito de crédito perante o Fisco. Trata-se, na visão de EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, do direito que o contribuinte tem de “...lançar, em sua escrita, ‘créditos financeiros’ para, no momento oportuno, utilizá-los como meios de compensar seus ‘débitos’...”⁶

É bem verdade que o desenho constitucional do IPI veda sua incidência em cascata, impedindo que se tribute todo o montante da operação anterior. Isso, lembremo-nos, se a operação for *plurifásica*, não havendo como se falar em não-cumulatividade nos casos de operação *monofásica*. Como bem ressalta ANDRÉ MENDES MOREIRA, “...sem plurifasia, inexistente não-cumulatividade...”⁷

Embora a incidência se dê sobre o valor total da operação, englobando tanto a presente quanto as que lhe foram anteriores, e não somente sobre o valor agregado pela última, a sistemática dos créditos impede a tributação em cascata. Ou seja, mesmo que a base de cálculo seja o valor total da operação, o adquirente de insumos, produtos intermediários ou material de embalagem creditar-se-á do eventual imposto

comercialização. Isto oneraria o custo de vida da população, e encareceria o processo produtivo e comercial, reduzindo os investimentos empresariais, em face do aumento de custos ocasionados por esse artificialismo tributário oriundo da cumulatividade” – Crédito de IPI. Não-cumulatividade. Aquisições de insumos. Utilização em produtos industrializados e os distintos efeitos do IPI. (Alíquota zero, alíquotas específicas e não-tributado), p. 199-200.

⁶ Sobre o sistema de subtração indireta: ANDRÉ MENDES MOREIRA. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo : Noeses, 2010, p. 71-74.; E. D. BOTTALLO, *IPI: princípios e estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 41.

⁷ *A não-cumulatividade dos tributos*, p. 75 e 92-101.

relativo às operações anteriores.⁸

Entretanto, essa não é a única deficiência da redação do enunciado em questão. Há uma de intensidade muito maior, sobre a qual trataremos adiante.

3. O SIGNIFICADO DOS TERMOS “COBRADO” E “PAGO”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Conquanto o artigo 153, § 3º, II da Constituição Federal prescreva que o IPI “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o *montante cobrado* nas anteriores” [destacamos]; e, ainda, o artigo 49 do Código Tributário Nacional prescreva que o IPI “...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” [destacamos], acompanhamos o entendimento de JOSÉ ROBERTO VIEIRA de que “...não é a cobrança do imposto por parte do fornecedor que legitima o crédito do adquirente”.⁹

Como sustenta HUGO DE BRITO MACHADO, “Qualquer pessoa que tenha alguma vivência da sistemática da não-cumulatividade sabe perfeitamente que jamais o fisco exigiu de qualquer contribuinte a prova da cobrança, ou do pagamento, como condição para o uso do crédito correspondente”.¹⁰

Essa também é a conclusão a que chega PAULO DE

⁸ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Crédito de IPI relativo a operações anteriores beneficiadas: maiô completo ou completa nudez. DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 725.

⁹ Crédito de IPI relativo a operações anteriores beneficiadas: maiô completo ou completa nudez, p. 721.

¹⁰ Isenção e não-cumulatividade do IPI. *Revista dialética de direito tributário*. v. 4, São Paulo, jan. 1996, p. 32.

BARROS CARVALHO, que, em parecer que se tornou uma referência no Direito Tributário brasileiro atual, examina com profundidade a questão da não-cumulatividade no IPI.¹¹

O professor da USP e da PUC-SP, valendo-se de um hipotético negócio jurídico de compra e venda de mercadorias entre dois comerciantes, identifica a existência de quatro relações jurídicas. Havendo compra e venda entre o sujeito “A” e o sujeito “B”, identificam-se, de saída, duas relações jurídicas: a que se refere à obrigação de entrega da mercadoria, na qual “A” é sujeito passivo e “B” é sujeito ativo; e aquela na qual “B” sujeito passivo deverá pagar o preço a “A”, sujeito ativo desta relação jurídica.

Além dessas, por ser o sujeito “A” comerciante, fará parte de uma relação jurídica com o Fisco. Será a relação jurídica tributária na qual o sujeito “A” é o sujeito passivo em face do Fisco, que é o sujeito ativo, detentor do direito subjetivo ao tributo.

Por fim, a quarta relação jurídica é a que se instaura entre o sujeito “B”, que, por ser comerciante e, em decorrência da Não-cumulatividade, possui o direito subjetivo ao crédito em face do Fisco, que, nesse caso, será sujeito passivo desta relação jurídica.

Essas duas últimas relações jurídicas são tributárias. A primeira delas refere-se à regra-matriz de incidência tributária e a segunda ao que PAULO DE BARROS CARVALHO denominou de *regra-matriz de direito ao crédito*.¹²

Ao sintetizar as conclusões, afirma PAULO DE BARROS CARVALHO:

Posso resumir, dizendo que duas são as normas jurídicas – a *regra-matriz de incidência do IPI* e a *regra-matriz do direito ao crédito* – e,

¹¹ Isenções tributárias do IPI, em face do Princípio da Não-Cumulatividade. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo: Dialética, nº 33, jun. 1998, p. 142-166.

¹² Isenções tributárias do IPI, em face do Princípio da Não-Cumulatividade, p. 151-152.

portanto, haverá duas hipóteses – a *da venda realizada pelo comerciante “A”* e a *da compra efetuada pelo comerciante “B”* – com duas conseqüências – a *relação jurídica tributária entre “A” e “F” (ArjtF)* e a *relação de direito de crédito entre “B” e “F” (BrdcF)*.¹³

Do até agora exposto percebemos que a *regra-matriz do direito ao crédito* independe da *regra-matriz de incidência tributária*. Essa a razão pela qual afastamos desde logo, como o fazem JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e LUIZ FRANCISCO LIPPO, e, ainda, ANDRÉ MENDES MOREIRA, o entendimento de SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, de que a Não-cumulatividade integra o conseqüente da regra-matriz de incidência tributária.¹⁴

É bem verdade que o vocábulo *cobrado*, presente do dispositivo constitucional, induz à conclusão equivocada. Isso, é certo, somente se o método interpretativo eleito for o literal. Lembremo-nos, com PAULO DE BARROS CARVALHO:

Fique certo, todavia, que o pagamento dos valores correspondentes, cobrados ou não, é irrelevante para a fenomenologia da incidência normativa [...]. É despiendo saber se houve ou não cálculo do IPI embutido no valor do produto para justificar o *direito ao crédito*. Este, não decorre da cobrança, nem da incidência, nem do

¹³ Isenções tributárias do IPI, em face do Princípio da Não-Cumulatividade, p. 152.

¹⁴ J. E. S. DE MELO e F. LIPPO, *A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins)*, 2.ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 121; J. E. S. DE MELO, *Crédito de IPI. Não-cumulatividade. Aquisições de insumos. Utilização em produtos industrializados e os distintos efeitos do IPI. (Alíquota zero, alíquotas específicas e não-tributado)*, p. 201 e do mesmo autor *IPI – crédito nas entradas de bens desonerados do imposto. A aplicação do princípio da não-cumulatividade*, in VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (COORD.), *Grandes questões atuais de direito tributário*, v. 3. São Paulo : Dialética, 1999, p. 194-195; A. M. MOREIRA, *A não-cumulatividade dos tributos*, p. 91-92; e S. C. N. COÊLHO, *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*, 3ª ed. São Paulo : Dialética, 2003, p. 98-107.

pagamento do imposto; nasce da percussão da regra de *direito ao crédito*. [...] Cabe salientar, enfim, que a regra que estipula o nascimento do direito ao crédito goza de autonomia, relativamente à norma que cuida da imposição tributária. Portanto, se para a formação do *direito ao crédito* é irrelevante o próprio nascimento da obrigação, muito mais ainda será a circunstância de ter sido ou não extinta essa mesma relação: a *cobrança do tributo na operação anterior torna-se irrelevante para a formação do direito ao crédito*.¹⁵

Dessa forma, será irrelevante para o nascimento do direito ao crédito que o imposto tenha sido *lançado*, como quer PAULO CELSO BERGSTRON BONILHA, ou, ainda, que seja ele *incidente*, como sustentam ANTÔNIO MAURÍCIO DA CRUZ e JOSÉ EDUARDO TELLINI TOLEDO.¹⁶

Corretos os ensinamentos de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, os quais foram seguidos por EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO.¹⁷ São as palavras do Professor da UFPR:

¹⁵ Isenções tributárias do IPI, em face do Princípio da Não-Cumulatividade, p. 160.

¹⁶ PAULO CELSO BERGSTRON BONILHA. *IPI e ICMS: fundamentos da técnica não cumulativa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 143; A. M. DA CRUZ, *O IPI: limites constitucionais*. São Paulo: R. dos Tribunais, 1984, p. 69; e J. E. T. TOLEDO, *O imposto sobre produtos industrializados: incidência tributária e princípios constitucionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 145.

¹⁷ Diz o professor EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO: “Manifestamos anteriormente o entendimento de que a expressão ‘cobrado’ utilizada pela Constituição tinha o sentido de ‘incidido’. Agora, estamos revendo esta posição, convencidos de que, mesmo quando não ocorre a incidência, o direito ao crédito se faz presente, observadas as condições expostas no texto. Esta revisão rende homenagem à magnífica exposição sobre o tema feita pelo Professor JOSÉ ROBERTO VIEIRA, durante o *III Congresso Internacional de Direito Tributário* realizado em Recife, em setembro de 2005” – *IPI: princípios e estrutura*, p. 38, n. 11. Ressalte-se que a manifestação anterior à qual aludiu o professor EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO é a seguinte: “Neste sentido, cabe invocar a sempre autorizada opinião de Alcides Jorge Costa, para quem o vocábulo ‘cobrado’ não pode ser entendido no sentido de ‘exigido’, mas de ‘incidido’” – *Créditos de IPI relativos à industrialização de produtos mediante o emprego de produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero*. In: VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (COORD.) *Grandes*

Em resumo, o direito de crédito do adquirente legitima-se pela ocorrência da operação do fornecedor. Irrelevante que nessa operação anterior o IPI tenha sido “lançado”, “cobrado” ou “pago”. Mais: irrelevante até que nessa operação anterior haja “incidido” o IPI. Basta que ela tenha existido, e que se possa quantificar, de alguma forma, o IPI que lhe seria relativo, independentemente de incidência, lançamento, cobrança ou pagamento.¹⁸

Basta, portanto, que tenha ocorrido uma operação anterior com produto industrializado para que nasça para o adquirente o direito ao crédito.

4. A NÃO-CUMULATIVIDADE ADOTADA PELA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA NO QUE RESPEITA AO IPI

Pois bem, mas qual será a espécie de Não-cumulatividade adotada pelo legislador constitucional? A espécie de Não-cumulatividade utilizada pelo legislador constitucional foi a *técnica do crédito físico*, importada da França, apesar de estar em voga, naquele país, a *técnica do crédito financeiro*. Para

questões atuais de direito tributário, v. 4. São Paulo : Dialética, 2000, p. 11. O Professor JOSÉ ROBERTO VIEIRA já havia defendido esta posição no XVIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, realizado entre 27 e 29 de outubro de 2004, ocasião na qual, sobre a questão, sustentou: “Eu diria que se trata simplesmente do imposto ‘relativo’ à operação anterior; o imposto – dizia o professor Ataliba – ‘potencialmente cabível’” – *Revista de direito tributário*, v. 92, p. 201. Este parece, também, ser o entendimento de MÁRCIO SEVERO MARQUES, para o qual “...realizada – e devidamente documentada – a operação anterior, nasce para o contribuinte adquirente de produtos industrializados o direito ao crédito do IPI ‘correspondente’ ou ‘relativo’ às operações anteriores”. - IPI e alíquota zero: não-cumulatividade e direito ao crédito na isenção. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo : Quartier Latin, 2008, p. 377

¹⁸ Crédito de IPI relativo a operações anteriores beneficiadas: maiô completo ou completa nudez, p. 724.

apreendermos os contornos de ambas as técnicas, mostra-se importante a transcrição da síntese de PAULO DE BARROS CARVALHO:

a *técnica do crédito físico* [...] se consubstancia no seguinte: tudo o que entrar na composição do produto, tudo o que integrar fisicamente o produto é passível de crédito do imposto, isto é, as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens que integrem o produto ou que se consumirem no processo de industrialização. Em contraposição a isso, existe a *técnica do crédito financeiro*. Tudo o que o industrial ou quem lhe seja equiparado utilize direta ou indiretamente para a fabricação do produto é passível de crédito. O industrial compra uma máquina, os papéis de seu escritório, o material que ele compra, as ferramentas, mesmo que não se consumam no processo de industrialização, tudo é passível de crédito porque diz respeito, senão direta, mas indiretamente à fabricação do produto.¹⁹

Observemos que o artigo 49 do Código Tributário Nacional faz menção a produtos entrados no estabelecimento. Eis seu teor: “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”.

Além disso, mesmo tendo havido revogação tácita do artigo 25 da Lei nº 4.502/64, pelo artigo 49 acima transcrito, não é demais examiná-lo com escopo didático. Prescreve o artigo 25 da Lei nº 4.502/64:

¹⁹ Imposto sobre Produtos Industrializados. In: BOTTALLO, Eduardo Domingos (Coord.). *Curso de direito empresarial*, p. 144.

Art. 25. A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nêe entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer.

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

Observemos que a leitura do parágrafo 1º do artigo 25 conduz à conclusão de que a dedução só terá lugar nos casos em que os produtos forem consumidos no processo de industrialização. Entretanto, aqueles que se destinem à comercialização ou acondicionamento também ensejam dedução. E essa conclusão é corroborada pelo Supremo Tribunal Federal, que, em mais de uma oportunidade, posicionou-se no sentido de que a aquisição de bens para integrar o ativo fixo dos estabelecimentos industriais não gera direito a crédito. Observemos o teor do julgamento do Agravo Regimental, no Recurso Extraordinário nº 531.263-1, em cuja ementa consta que “Não implica crédito para compensação com o montante do imposto devido, nas operações ou prestações seguintes, a entrada de bens destinados a consumo ou a integração no ativo fixo do estabelecimento. Se não há saída do bem, ainda que na qualidade de componente de produto industrializado, não há falar-se em cumulatividade tributária”.²⁰

Esse julgamento, que serve de precedente para outros

²⁰ Supremo Tribunal Federal, Ag no REExt nº 531.263-1/PR, rel. Min. EROS ROBERTO GRAU, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009.

julgados, buscou seu fundamento em outros precedentes do Supremo Tribunal Federal, que inadmitiam o creditamento de ICMS pela aquisição de bens destinados ao ativo fixo do estabelecimento.²¹

5. A NÃO-CUMULATIVIDADE E A AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO, IMUNES OU NÃO-TRIBUTADOS.

Firmemos a premissa de que a corrente sobre o fenômeno da isenção tributária à qual nos filiamos é a de PAULO DE BARROS CARVALHO, segundo o qual a isenção se trata de uma regra de estrutura que tem por escopo mutilar parcialmente um dos critérios da hipótese ou uma das determinações do conseqüente.²² Compartilhamos, portanto, da opinião de que a alíquota zero nada mais é do que uma forma de isenção, na esteira dos ensinamentos de PAULO DE

²¹ Supremo Tribunal Federal, ED no REExt nº 593.772-1/SC, rel. Min. CELSO DE MELLO, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009; e Supremo Tribunal Federal, AI nº 460.422-AgR/RS, rel. Min. CELSO DE MELLO, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009.

²² A doutrina costuma utilizar a expressão *critério quantitativo* para se referir aos elementos utilizados para individualizar o valor da prestação a ser cumprida pelo sujeito passivo. Essa expressão é rechaçada por MARÇAL JUSTEN FILHO afirmando ser ela "...terminologia inadequada cientificamente". Prefere, o ex-professor da UFPR, a expressão *determinação objetiva* que, em seu entender, "...consiste na imposição de uma conduta, devida pelo sujeito passivo em benefício do ativo", que poderá ser um dar, um fazer, ou um não-fazer – *O imposto sobre serviços na Constituição*. São Paulo: RT, 1985, p. 53. E aqui também se encontram os componentes que, conjugados, permitem a individualização da prestação pecuniária, objeto da relação jurídica tributária, que deverá ser exigida pelo sujeito ativo em face do sujeito passivo. PAULO DE BARROS CARVALHO, referindo-se não a *determinação objetiva*, mas a *critério quantitativo* afirma que ele "...nos fala do objeto da prestação que, no caso da regra-matriz de incidência tributária, se consubstancia na base de cálculo e na alíquota. É no critério quantitativo que encontraremos referências às grandezas mediante as quais o legislador pretendeu dimensionar o fato jurídico tributário, para efeito de definir a quantia a ser paga pelo sujeito passivo, a título de tributo". – *Curso de direito tributário*, 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007 p. 314. Esses componentes são a base de cálculo e a alíquota.

BARROS CARVALHO, acompanhados por EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO e AIRES FERNANDINO BARRETO, na qual ocorre a mutilação parcial da determinação objetiva da regra-matriz de incidência tributária, no ponto da alíquota.²³

De saída, é possível afirmarmos, com o Professor da USP e da PUC-SP, que, por ser a regra de isenção dirigida à mutilação da regra-matriz de incidência tributária, aquela não alcançará a regra-matriz de direito ao crédito.²⁴

Na verdade, o fato de uma das operações da cadeia ser isenta não gera nenhuma consequência para o direito ao crédito. Observemos que, se o vocábulo *cobrado*, presente no enunciado constitucional, fosse interpretado literalmente, nos casos de isenção, não haveria direito a crédito e, em razão disso, tanto a isenção quanto a Não-cumulatividade cairiam por terra.²⁵

Retomemos, aqui, as lições de HUGO DE BRITO MACHADO – seguidas por PAULO DE BARROS CARVALHO, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO e JOSÉ ROBERTO VIEIRA – segundo as quais, se a isenção inibir o direito ao crédito, nos tributos não-cumulativos, de isenção não se tratará, e sim de mero *diferimento*.²⁶

²³ P. B. CARVALHO, *Curso de direito tributário*, p. 521-530; E. D. BOTTALLO, *IPI: princípios e estrutura*, p. 56; e A. F. BARRETO, *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 76.

²⁴ Isenções tributárias do IPI, em face do Princípio da Não-Cumulatividade, p. 157.

²⁵ Afirma PAULO DE BARROS CARVALHO que isenção e não-cumulatividade “...anular-se-iam reciprocamente, de modo que, ao final, não remanesceria nem o direito à isenção, nem o direito ao crédito” – Isenções tributárias do IPI, em face do Princípio da Não-Cumulatividade, p.159.

²⁶ P. B. CARVALHO, *Isenções tributárias do IPI, em face do Princípio da Não-Cumulatividade*, p. 158-159; J. S. M. BORGES, *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 348; E. D. BOTTALLO, *Créditos de IPI relativos à industrialização de produtos mediante o emprego de produtos isentos ou sujeitos a alíquota zero*, p. 12; e J. R. VIEIRA, *Crédito de IPI relativo a operações anteriores beneficiadas: maiô completo ou completa nudez*, p. 729.

Diz HUGO DE BRITO MACHADO que “Pode parecer que não tendo sido *cobrado* o IPI na operação anterior, em face da isenção, inexistiria o direito ao crédito. Tal entendimento, porém, levaria à supressão pura e simples das isenções, que restaram convertidas em meros diferimentos de incidência.”²⁷

Mais enfáticas são as palavras confiáveis de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, para quem “Isenção de impostos não-cumulativos sem creditamento vale tanto quando inexistência de isenção”.²⁸

Observemos o seguinte exemplo. Numa cadeia produtiva em que todos os produtos que a integram sejam tributados à alíquota de 10%, e que, num dos elos da cadeia haja uma isenção. Imaginemos que “A” vende insumos a “B” por R\$ 100,00 (cem reais). Sobre esse valor terá que pagar R\$ 10,00 (dez reais) de imposto. E “B” terá direito a um crédito de R\$ 10,00 (dez reais). Na operação seguinte, que é isenta, “B” vende produto para “C” por R\$ 200,00 (duzentos reais). Nesse caso “B” não recolherá nada a título de imposto, na medida em que a operação é isenta. Isso não quer dizer, entretanto, que “C” não se poderá creditar de R\$ 20,00 (vinte reais). Por fim, “C” vende o produto por R\$ 300,00 (trezentos reais). Deverá R\$ 30,00 (trinta reais) a título de imposto, que serão pagos com o crédito de R\$ 20,00 (vinte reais) somado a R\$ 10,00 (dez reais) pagos em pecúnia.

Nesse exemplo, a Não-cumulatividade foi respeitada, como também o foi a isenção. Se não houvesse como “C” se creditar dos R\$ 20,00 (vinte reais) relativos à compra de insumos de “B”, o valor de imposto por ele suportado não seria

²⁷ Isenção e não-cumulatividade do IPI, p. 31. É bem verdade que HUGO DE BRITO MACHADO parece ter modificado seu pensar, como percebemos da leitura de artigo mais recente de sua autoria – Crédito do IPI na aquisição de insumos isentos e não tributados ou imunes. In: VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (COORD.). *Grandes questões atuais de direito tributário*, v. 10. São Paulo : Dialética, 2006, p. 201-217.

²⁸ *Teoria geral da isenção tributária*, p.344.

relativo tão-somente à operação por ele realizada, mas também relativo à operação isenta. A isenção tornar-se-ia diferimento e a Não-cumulatividade daria lugar à cumulatividade. Nesses casos, o IPI passaria a ser um imposto sobre o valor acumulado – o valor anterior mais o valor agregado –, como ensina JOSÉ ROBERTO VIEIRA.²⁹

Aqui, parece-nos ser o local para explicarmos o novel entendimento de HUGO DE BRITO MACHADO. Segundo o autor, somente haveria manutenção do crédito do IPI, relativo a aquisições de insumos isentos, não tributados, tributados à alíquota zero ou imunes, caso a desoneração decorra de política de incentivo, com o “...objetivo de propiciar ao isento uma vantagem relativamente aos demais contribuintes do imposto que sejam seus concorrentes”.³⁰

E mais. Afastando-se da ciência do direito em sentido estrito, e aproximando-se da política do direito, na medida em que considera os motivos pelos quais a isenção foi concedida, HUGO DE BRITO MACHADO afirma:

quando cogitamos aqui das espécies de isenção, queremos apenas indicar que o direito ao crédito existe somente quando se trata de isenção concedida como incentivo, que exige seja mantida a distinção do beneficiário em razão do que tenha motivado a isenção, para que a vantagem que esta propicia para o isento não termine anulada com a não-garantia do crédito respectivo.

[...]

Em princípio, nos casos de aquisição de insumos com alíquota zero, não tributados ou imunes, não existe direito a crédito fundado na não-

²⁹ Crédito de IPI relativo a operações anteriores beneficiadas: maiô completo ou completa nudez, p. 726.

³⁰ Crédito do IPI na aquisição de insumos isentos e não tributados ou imunes, p. 210-211.

cumulatividade.³¹

Feita a menção à posição divergente, voltemos.

E outros argumentos há para que se afaste definitivamente o entendimento de que aquisições de insumos isentos – e dos beneficiados em geral – não geram direito ao crédito. É bem verdade que se chegou a cogitar, na doutrina e nos Tribunais, da possibilidade de se estender o entendimento relativo à Não-cumulatividade do ICMS ao IPI. Entretanto, uma análise meramente sintática demonstrará que as diferenças são gritantes e desautorizam tal conclusão. No que concerne à Não-cumulatividade do ICMS, prescreve a Constituição Federal:

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

[...]

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

[...]

§ 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;

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

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

³¹ Crédito do IPI na aquisição de insumos isentos e não tributados ou imunes, p. 211.

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

Lembre-nos que, no que respeita ao IPI, a disciplina da Não-cumulatividade é completamente diversa, limitando-se a Constituição a prescrever, em seu artigo 153, § 3º, II, que será ele “...não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”. Como bem ressalta JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, “A Constituição Federal vai a pormenores na estruturação da incumulatividade do ICMS [...], que não encontram correspondência no IPI” e, ainda, que “Nenhuma das restrições constitucionais às isenções do ICMS tem algo a ver com as do IPI”.³²

Ora, não há, para o IPI, a imposição dos obstáculos existentes para o ICMS. É correta, portanto, a expressão utilizada por JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO: a de que no IPI é “...pleno o direito a crédito...”. Não bastasse isso, outros argumentos há que afastam, de forma firme, a possibilidade de estender as prescrições relativas ao ICMS à Não-cumulatividade do IPI.³³

³² *Teoria Geral da isenção tributária*, p. 342-343. No mesmo sentido: HERON ARZUA, para quem “...ao contrário do ICMS, não há qualquer restrição no Texto Constitucional ao aproveitamento integral dos créditos” – *Revista de direito tributário*. v. 64. São Paulo : Malheiros, s/d, p. 260.

³³ J. E. S. DE MELO, Crédito de IPI. Não-cumulatividade. Aquisições de insumos. Utilização em produtos industrializados e os distintos efeitos do IPI. (Alíquota zero, alíquotas específicas e não-tributado), p. 203. EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, por exemplo, compartilha do mesmo entendimento. Diz ele: “...o já analisado preceito do art. 153, § 3º, II, assegura o direito ao crédito de IPI relativo ao montante cobrado nas operações anteriores, inclusive quando isentas ou sujeitas à alíquota zero, exatamente porque não ressalva, de modo restritivo, estas situações, ao contrário do que acontece com o ICMS, que, quanto a este aspecto, submete-se a vedação expressa no texto constitucional (art. 155, § 2º, II)” – Créditos de IPI relativos à industrialização de produtos mediante o emprego de produtos isentos ou sujeitos a alíquota zero, p. 12. No mesmo sentido caminha MÁRCIO SEVERO MARQUES – IPI e alíquota zero: não-cumulatividade e direito ao crédito na isenção. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo : Quartier Latin, 2008, p. 370-372.

PAULO DE BARROS CARVALHO, por exemplo, faz uma retomada histórica, para explicar as origens da peculiar disciplina da Não-cumulatividade no que tange ao ICMS. Faz a análise, ainda que breve, da “...sensível modificação...” pela qual passou o ICMS, para utilizar os termos de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e LUIZ FRANCISCO LIPPO.³⁴

Diz o Professor da USP e da PUC-SP:

Tenho para mim que a exegese que estende a restrição do ICMS para o IPI não encontra suporte na concepção sistemática de nosso direito positivo. Contudo, não bastasse esse pensamento e uma lembrança de cunho histórico pode clarear nossa mente: antes da Emenda Constitucional nº 23, de 01/12/83, o art. 23, II, não previa o impedimento atual do *direito ao crédito*, relativo à isenção para o ICM. *A introdução do limite constitucional à não-cumulatividade e à isenção do ICMS, teve por finalidade evitar a denominada “guerra fiscal”, isto é, a disputa entre os Estados, considerada pelo Constituinte de 1988 como prejudicial às Fazendas Estaduais.* Ora, por certo que o mesmo não ocorre com o IPI, que é tributo federal.³⁵

Mas não só o argumento histórico é utilizado por PAULO DE BARROS CARVALHO. Outro, de maior peso, é

³⁴ *A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS, Cofins)*, p. 112.

³⁵ Isenções tributárias do IPI, em face do Princípio da Não-Cumulatividade, p. 162-163. Ao comentar o surgimento da mencionada emenda constitucional, SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO diz: “Os Estados-membros, insatisfeitos com a jurisprudência mansa e pacífica do STF que concedia o crédito do ICM ao adquirente de mercadorias ou matérias-primas isentas, patrocinaram a Emenda Constitucional nº 23, de 1º.12.83 (Emenda Passos Porto) que alterou, mas apenas em relação ao ICM, um dos impostos sobre o valor adicionado no Brasil, a disciplina constitucional do princípio da não-cumulatividade” – Imposto sobre Produtos Industrializados e o direito à compensação de créditos presumidos. In VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (COORD.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. v. 2. São Paulo : Dialética, 1998, p. 290.

o que parte dos chamados *princípios ontológicos* aplicáveis ao Direito Privado e ao Direito Público. Àquele, a idéia de que “tudo o que não estiver expressamente proibido será permitido”; e a este, a noção de que “tudo o que não estiver expressamente permitido, será proibido”.³⁶

Este também é o entendimento de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, que, ao tratar das isenções do IPI, afirma que neste particular vale a regra de que “...o que não está juridicamente proibido, está juridicamente autorizado”.³⁷

Pois bem. PAULO DE BARROS CARVALHO formula questionamento que sacramenta a questão: “onde está a autorização expressa para vedar a isenção, no caso do IPI?” A sua resposta não pode ser outra que não a de que essa autorização simplesmente não existe, não havendo, portanto, que se falar em impossibilidade de nascimento de crédito decorrente de aquisição de insumos isentos.³⁸

Essa diferença entre a disciplina da Não-cumulatividade no ICMS e no IPI foi percebida também por JOSÉ ROBERTO VIEIRA, por EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, por JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e LUIZ FRANCISCO LIPPO e por ANDRÉ DE SOUZA DANTAS ELALI³⁹

³⁶ Imposto sobre Produtos Industrializados e o direito à compensação de créditos presumidos. In VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (COORD.). *Grandes questões atuais de direito tributário*, p. 163.

³⁷ *Teoria geral da isenção tributária*, p. 350.

³⁸ Isenções tributárias do IPI, em face do Princípio da Não-Cumulatividade, *op. cit.*, p. 163.

³⁹ J. R. VIEIRA, Crédito de IPI relativo a operações anteriores beneficiadas: maiô completo ou completa nudez, p. 730-732 ; “...o art. 153, parágrafo 3º, II, da CF assegura o direito ao crédito de IPI dos valores relativos às operações anteriores, inclusive quando *isentas*, exatamente porque não ressalva, de modo restritivo, estas situações, ao contrário do que acontece com o ICMS, que, quanto a este aspecto, está submetido à vedação expressa pelo texto constitucional (art. 155, parágrafo 2º, II)” – E. D. BOTTALLO, *IPI: princípios e estrutura*, p. 42; J. E. S. DE MELO e F. LIPPO, *A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS, Cofins)*, p. 99; J. E. S. DE MELO, IPI – crédito nas entradas de bens desonerados do imposto. A aplicação do princípio da não-cumulatividade, p. 198; e A. ELALI, *IPI: aspectos práticos e teóricos*. Curitiba: Juruá, 2006, p. 90.

Lembra, ainda, JOSÉ ROBERTO VIEIRA, que o direito ao crédito decorrente da Não-cumulatividade do IPI desfruta de estatura constitucional, estando, portanto, a salvo dos ataques do legislador infraconstitucional. Conclusão na qual o acompanha EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, ao afirmar que “...o preceito que a consagra não pode ter seu alcance restringido ou afastado, seja por normas infraconstitucionais, seja por mero labor exegético”.⁴⁰

Por fim, devemos mencionar o argumento utilizado por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, de que não garantir a manutenção dos créditos de IPI, decorrentes da aquisição de insumos isentos, fere o Princípio da Igualdade – na medida em que contribuintes na mesma situação estarão sujeitos a tratamentos distintos – e, até mesmo, o Princípio da Livre Concorrência. Em suas palavras:

Ocorrendo isenção, abater-se-á o IPI não porque ele tenha sido pago na etapa antecedente, mas porque o adquirente não deverá suportá-lo sobre valor acumulado, em desigualdade de condições com os demais contribuintes (CF, art. 150, II) como decorrência de ato de liberalidade estatal, a que não deu causa. E não se contraponha a essa conclusão que, sendo o IPI imposto ‘indireto’, quem suporta o ônus econômico, pelo mecanismo da repercussão, é o contribuinte de fato.

⁴⁰ J. R. VIEIRA, Crédito de IPI relativo a operações anteriores beneficiadas: maiô completo ou completa nudez, p. 732; e E. D. BOTTALLO, Créditos de IPI relativos à industrialização de produtos mediante o emprego de produtos isentos ou sujeitos a alíquota zero, p. 10-11 e do mesmo autor *IPI: princípios e estrutura*, p. 34. Este também é o entendimento de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, para quem “Relativamente ao IPI, a aplicação do princípio decorre de expressa e exclusiva determinação constitucional, em razão do que quaisquer normas infraconstitucionais não poderão estabelecer restrições, ou entraves de qualquer natureza à sua operacionalidade. Inexiste vedação ou regras condicionantes ao aproveitamento de créditos (inclusive no caso de operações não tributadas)” – IPI – crédito nas entradas de bens desonerados do imposto. A aplicação do princípio da não-cumulatividade, p. 195.

Essa sim, a repercussão, é uma categoria econômica e que pode verificar-se ou não, no todo ou em parte, a depender de condições de mercado. O tratamento jurídico estaria portanto desuniformizado entre contribuintes do IPI em situação equivalente. Em certas situações excepcionais, o industrial que fabricasse produtos isentos teria de vendê-los com desconto do valor da isenção desacompanhada de crédito de IPI. Em tais hipóteses, a acumulação do valor do IPI afetaria até a livre concorrência entre empresas (CF, art. 170, IV).⁴¹

Pois bem. Firmado o entendimento de que a aquisição de insumos isentos gera direito ao crédito, é de se questionar a alíquota aplicável para o cálculo do crédito decorrente dessa operação.⁴²

Nesse caso, correto é o entendimento de EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, seguido por JOSÉ ROBERTO VIEIRA, de que a alíquota a ser empregada deve ser exatamente a mesma do produto final, em cujo processo

⁴¹ *Teoria geral da isenção tributária*, p. 353. Entendimento este acompanhado por JOSÉ ROBERTO VIEIRA, como demonstra sua manifestação no XVIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, realizado entre 27 e 29 de outubro de 2004, na qual afirmou: “E há, por fim, um terceiro problema, muito bem identificado pelo professor José Souto Maior Borges, que é o fato de que se todos os contribuintes do IPI pagam o imposto economicamente sobre o valor agregado, aquele contribuinte que utiliza insumos isentos da operação anterior acabará pagando o IPI não sobre o valor agregado, mas – isso, sim – sobre o valor acumulado! Em situação idêntica à dos demais contribuintes do IPI, este último está sendo tratado, evidentemente, de forma desigual, e o que resta nitidamente ferido, aqui, é o superior *princípio da igualdade*” – *Revista de direito tributário*, v. 92, p. 202.

⁴² Em sentido contrário, vide JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e LEANDRO PAULSEN: “Mesmo em se tratando de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem ensejadores, via de regra, de creditamento, não se tem como pretendê-lo no caso de a sua entrada não ser onerada pelo IPI, seja por força de isenção, de alíquota zero, de imunidade ou de simples não-incidência” – *Impostos: federais, estaduais e municipais*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007., p. 89-90.

produtivo se empregam os insumos, matérias-primas e produtos intermediários isentos.⁴³

Em sua visão, solução diferente acarretaria o locupletamento indevido, quer por parte do contribuinte – nos casos em que a alíquota utilizada fosse maior que a do produto acabado – quer do Fisco, na hipótese de a alíquota presumida ser menor do que aquela do produto final.⁴⁴

O Supremo Tribunal Federal recebeu bem a posição doutrinária sobre o tema, como dá notícia o acórdão do Recurso Extraordinário nº 212.484-2-RS, no qual lemos 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. Recurso não conhecido".⁴⁵

Nesse caso, o primeiro voto, do relator, ministro ILMAR GALVÃO, enveredou pela impossibilidade de creditamento nos casos de aquisição de insumos isentos, em decorrência de

⁴³ E. D. BOTTALLO, *IPI: princípios e estrutura*, p. 44; e J. R. VIEIRA, Crédito de IPI relativo a operações anteriores beneficiadas: maiô completo ou completa nudez, p. 735 *et. seq.*

⁴⁴ EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, *IPI: princípios e estrutura*, p. 44. Aqui, importante mencionarmos a sugestão de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, para quem parece "...possível considerar a alíquota prevista para o produto industrializado, e daí, então, apurar o valor que os insumos (desonerados de IPI) representam na sua fabricação mediante a observância de princípios, critérios (contábeis, financeiros etc.), adequados e devidamente embasados em laudo elaborado por profissional de capacitação técnica. Sob essa ótica, por exemplo, na fabricação de equipamento industrial (valor de R\$ 1 milhão, com alíquota de 10% de IPI, correspondendo este a R\$ 100 mil), os métodos indicados permitiriam encontrar o índice (ou grau) de participação do insumo isento de IPI, passando-se à adoção de um critério de proporcionalidade, apurando o valor que o aludido insumo representou no montante do IPI relativo ao produto final" – IPI – crédito nas entradas de bens desonerados do imposto. A aplicação do princípio da não-cumulatividade, p. 203.

⁴⁵ Supremo Tribunal Federal, REExt nº 212.484-2-RS, rel. Min. ILMAR GALVÃO, redator para acórdão: Min. NELSON JOBIM, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009. No mesmo sentido, vide Supremo Tribunal Federal, AgReg no REExt nº 293.511-5-RS, rel. Min. CELSO DE MELLO, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009.

uma interpretação meramente literal do dispositivo.⁴⁶

Foi de fundamental importância o voto do ministro NELSON JOBIM, que demonstrou o desacerto do caminho que começava a ser trilhado. Após explicar a sistemática da Não-cumulatividade e seu escopo, o ministro lançou luz sobre o fato de que impossibilitar o creditamento transformaria a isenção em mero diferimento. Além disso, acerta em cheio, ao dirigir-se aos demais ministros, alertando-os de que não podem, “...por força da técnica utilizada no Brasil para aplicar o sistema do tributo sobre o valor agregado não-cumulativo, torná-lo cumulativo e inviabilizar a concessão de isenções durante o processo produtivo”. Desbravou o caminho seguido pelos demais ministros nesse julgamento. O ministro MAURÍCIO CORRÊA, por exemplo, sustentou que a Não-cumulatividade do IPI prescinde de qualquer lei para ser operacionalizada. Segundo seu entender, o artigo 153, § 3º, II, da Constituição Federal é auto-explicativo e o posicionamento acerca da possibilidade de creditamento nesses casos é a *interpretação correta*. Na mesma linha, andou o ministro MARCO AURÉLIO. Entretanto, foi além, em seu voto, ao lembrar que as alterações promovidas pela Emenda nº 23, de 1º de dezembro de 1983, batizada de “Passos Porto”, à Constituição Federal de 1967, com a Emenda n. 1/1969, aplicavam-se apenas ao ICMS, em nada alterando a sistemática

⁴⁶ São as palavras do Ministro ILMAR GALVÃO: “A compensação só se dá com o que for cobrado, sendo intuitivo admitir que, se nada foi cobrado na operação anterior, não haverá lugar para ela. Não importa que o consumidor final não tenha sido beneficiado pela não-exigência do tributo em uma das etapas do ciclo econômico, posto que conta, a seu favor, com a garantia da observância do princípio da não-cumulatividade. Aliás, a isenção na aquisição de matéria prima não visa a beneficiar o consumidor, visto apenas diferir a incidência do imposto para a operação de venda do produto acabado, mas, tão-somente, a empresa industrial, na medida em que a exonera da obrigação de desembolsar, quando da aquisição de matéria prima, o valor alusivo ao tributo. Justamente porque exonerada dessa obrigação, fica sem crédito a compensar. [...] No caso sob exame, como resultou demonstrado nos autos, inexistente autorização legal para o benefício do crédito pelo imposto presumido, razão pela qual o acórdão não tem condições de subsistir”.

da não-cumulatividade concernente ao IPI.⁴⁷ Após a exposição de suas razões, sintetiza-as em uma frase: “...não podemos confundir isenção com diferimento, nem agasalhar uma óptica que importe em reconhecer-se a possibilidade de o Estado dar com uma das mãos e retirar com a outra”.

Esse também o teor da manifestação do ministro NÉRI DA SILVEIRA. Em seu entender, “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, quando 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”.

Perfeito, até aqui, o entender do Supremo Tribunal Federal. Fazemos coro com JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES que, elogiando a decisão, ressaltou que “...seria juridicamente monstruoso praticasse o Estado uma liberalidade (a isenção) e um contribuinte, o adquirente do insumo, viesse a ser onerado, em decorrência dela, por mero capricho exegético, uma obstinação no erro”. E arremata com precisão: “Isenção com agravamento da carga tributária, um vexame institucional”.⁴⁸

⁴⁷ Disse o ministro MARCO AURÉLIO: “Deu-se a transformação da regra em exceção, como disse: a isenção ou a não-incidência não implicará crédito – e estou modificando a ordem das expressões – “não implicará” – é a regra – “crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes, salvo determinação em contrário da legislação”. O crédito, portanto, tão-somente no tocante ao ICM, só poderia decorrer de disposição legal. Houve modificação, em si, quanto ao IPI? Não, o IPI continuou com o mesmo tratamento que conduziu esta Corte a assentar uma jurisprudência tranquilíssima no sentido do direito ao crédito. Não houve mudança. A Emenda Constitucional nº 23 apenas alterou o preceito da Carta então em vigor que regulava o ICMS. Ora, isenta-se de algo, de início, devido, e, para não se chegar à inocuidade do benefício, deve haver o crédito, sob pena, também, de transformarmos a isenção em simples diferimento, apenas projetando no tempo o recolhimento do tributo”.

⁴⁸ *Teoria geral da isenção tributária*, p. 359.

A doutrina afirma que essa diretriz jurisprudencial pode, perfeitamente, ser aplicada nos casos de aquisições originárias da Zona Franca de Manaus, como afirma JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO.⁴⁹

A União, entretanto, interpôs o recurso extraordinário n. 592.891-SP que teve, em 22 de outubro de 2010, reconhecida a repercussão geral da questão constitucional nele ventilada, de acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região que reconheceu o direito ao aproveitamento de créditos de IPI decorrentes de aquisições de insumos, matérias-primas e materiais de embalagem isentos, oriundos da Zona Franca de Manaus. Fundamentando seu pedido, a União sustenta que “...o princípio da não-cumulatividade, tal qual previsto no artigo 153, § 3º, II, da Constituição, exige tributo *cobrado* na operação anterior, razão pela qual não garante, *sem lei que assim o preveja*, o creditamento em casos de aquisição de insumos não tributados ou tributados à alíquota zero”, devendo este raciocínio ser aplicado nos casos de aquisições de

⁴⁹ “Não há maior problema para aplicar a diretriz jurisprudencial (RE 212.484-2) em consonância com a determinação constitucional (art. 153, § 3º, II), ao se tratar de aquisições originárias da Zona Franca de Manaus. Nessa situação, o adquirente dos insumos terá fácil condição de apropriar um específico valor, a título de crédito de IPI. Basta utilizar a alíquota prevista para o mesmo produto na Tabela de Incidência prevista na legislação. Como o ordenamento – em regra –, tem estabelecido uma específica alíquota para as operações (tributadas), realizadas em demais pontos do território nacional, o adquirente dos insumos isentos nada mais fará do que adotar a alíquota existente no direito positivo” – J. E. S. DE MELO. Crédito de IPI. Não-cumulatividade. Aquisições de insumos. Utilização em produtos industrializados e os distintos efeitos do IPI (Alíquota zero, alíquotas específicas e não-tributado), p. 219. HUGO DE BRITO MACHADO admite a manutenção do crédito do IPI nas aquisições de insumos advindos da Zona Franca de Manaus. Em suas palavras: “Negar aos industriais que adquirem insumos produzidos na Zona Franca de Manaus, e por isto mesmo são isentos do IPI, o direito ao crédito correspondente anula inteiramente o aludido incentivo fiscal. Será melhor adquirir tais insumos de produtores situados em outras localidades, submetidos ao imposto. O direito ao crédito anula o ônus do imposto e o adquirente ganha com frete possivelmente mais barato. Restará, assim, excluída totalmente a eficácia da norma jurídica isentiva, o que certamente não é razoável admitir” – Crédito do IPI na aquisição de insumos isentos e não tributados ou imunes, p. 217.

insumos, matéria-prima ou material de embalagem isentos oriundos da Zona Franca de Manaus.

A União afirmou conhecer o teor do julgamento do Recurso Extraordinário n. 212.484-RS, mas disse que a Constituição Federal exige a edição de lei para a concessão de incentivos regionais. O seu interesse, nesse caso, é impedir que o adquirente de insumos, matérias-primas e materiais de embalagem isentos, possa se aproveitar dos créditos de IPI correspondentes.

No que se refere à alíquota-zero, lembremo-nos, conforme exposto, que firmamos a premissa de que a alíquota zero nada mais é do que uma regra de isenção que mutila parcialmente a determinação objetiva [critério quantitativo], na esteira das lições de PAULO DE BARROS CARVALHO. Diante disso, nada mais natural do que se manter exatamente o mesmo entendimento aplicado às isenções, tendo em vista que esta e a alíquota zero tratam-se, exatamente, da mesma coisa.

Num primeiro momento, foi esse também o entendimento do Supremo Tribunal Federal. Observe-se, por exemplo, o Recurso Extraordinário nº 353.668-1-PR, no qual se firmou o entendimento de que “Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade. A isenção e a alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito. Recurso não conhecido”.⁵⁰

Por ocasião desse julgamento, o ministro NELSON JOBIM, após esclarecer que o caso se referia tão-somente à

⁵⁰ Supremo Tribunal Federal, REExt nº 353.668-1-PR, rel. Min. NELSON JOBIM, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009.

alíquota zero e a não-tributação, analisou a posição dos Tribunais Regionais Federais, do Superior Tribunal de Justiça e do próprio Supremo Tribunal Federal a respeito da relação entre isenção e alíquota zero, alcançando a conclusão de que, no concernente ao crédito decorrente do Princípio da Não-cumulatividade, ambas as figuras em nada se distinguem.⁵¹

Essa também foi a posição manifestada no julgamento do Recurso Extraordinário nº 350.446-1-PR, do Recurso Extraordinário nº 357.277-6-RS e do Recurso Extraordinário nº 358.493-6-SC, todos ocorridos em 18 de dezembro de 2002.⁵² Infelizmente, para utilizarmos as palavras de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, esse posicionamento foi “...objeto de

⁵¹ Eis os excertos de seu voto – seguido pelos demais ministros, à exceção de ILMAR GALVÃO – que confirmam o alegado: “Do ponto de vista jurídico, o direito ao crédito tributário não pressupõe a incidência da norma tributária. [...] A isenção e a alíquota-zero têm os mesmos efeitos e como tal devem ser tratadas. [...] Em ambas as fórmulas, o objetivo é evitar a cumulação. Ora, se esse é o objetivo, tanto a isenção – como já decidimos – como a alíquota-zero ocorrentes em um elo da corrente produtiva não podem ser desconhecidas quando da operação subsequente. Se não, como disse no RE 212.484, estar-se-ia perante uma hipótese de diferimento do tributo. [...] Já decidimos que, na hipótese de isenção, há creditamento (RE 212.484). Pergunto: Por que decidiríamos o contrário na hipótese de alíquota-zero, onde a situação é a mesma? [...] A isenção, a alíquota-zero ou a não-tributação em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admito o creditamento. Nesta última – a operação subsequente – recompor-se-ia todo o tributo, como se isenção, alíquota-zero ou não-tributação não tivesse ocorrido em algum momento da cadeia produtiva. A recomposição do tributo dar-se-ia pela incidência da alíquota relativa à operação subsequente, que atingiria as operações anteriores isentas, de alíquota-zero ou não tributadas. [...] Fica demonstrado que a isenção, a alíquota-zero ou não tributação transformar-se-iam em puro e simples diferimento do tributo. Daí a necessidade de se reconhecer o crédito à base da alíquota da operação subsequente. [...] Por tudo que afirmo admito os créditos pleiteados, tanto nos casos de isenção – não objeto do recurso –, como nos de tributação à alíquota-zero ou de não-tributação”.

⁵² Supremo Tribunal Federal, REExt nº 350.4461-PR, rel. Min. NELSON JOBIM, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009; Supremo Tribunal Federal, REExt nº 357.277-6-RS, rel. Min. NELSON JOBIM, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009; Supremo Tribunal Federal, REExt nº 358.493-6-SC, rel. Min. ILMAR GALVÃO, redator para acórdão Min. NELSON JOBIM, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009.

reconsideração...”⁵³.

Realmente, o entendimento do Supremo Tribunal Federal foi radicalmente alterado em 25 de junho de 2007, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 353.657-5-PR, pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, ocasião na qual entenderam que “Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero”.⁵⁴

Nesse julgamento, o entendimento esboçado no voto do ministro relator venceu por apertada maioria de seis votos a cinco. Foram contundentes as afirmações do ministro MARCO AURÉLIO DE MELLO, relator do Recurso Extraordinário em questão. Principalmente ao se considerar que a interpretação por ele eleita foi a *literal*, como salta aos olhos quando da leitura de seu voto.⁵⁵

⁵³ Ao tratar do tema “IPI – Questões atuais: crédito e anterioridade”, por ocasião do XVIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, assim manifestou-se JOSÉ ROBERTO VIEIRA: “Quanto aos créditos do IPI, escolho um tema que, neste momento, é objeto de reconsideração pelo STF – e, infelizmente, ‘reconsideração’, pois creio que o entendimento já firmado é o melhor –, que é a possibilidade de créditos oriundos de operações anteriores beneficiadas” – *Revista de direito tributário*, v.92, p. 200-201.

⁵⁴ Supremo Tribunal Federal, REExt nº 353.657-5-PR, rel. Min. MARCO AURÉLIO, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009. No mesmo sentido, vide Supremo Tribunal Federal, REExt nº 370.682-9-SC, rel. Min. ILMAR GALVÃO, rel. para acórdão Min. GILMAR MENDES disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009. A alteração foi profunda a ponto de ser objeto das investigações de MISABEL ABREU MACHADO DERZI em seu excelente *Modificações da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo : Noeses, 2009, p. 295-308.

⁵⁵ Não ignoramos o fato de que a transcrição de parte do voto do ministro relator é cansativa, tanto para quem a transcreve quanto para quem a lê, entretanto, faz-se necessária, razão pela qual segue: “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 operação anterior. A

clareza dos textos em exame, a sobreponem-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. [...] 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 regeador, 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 considerando o que foi efetivamente exigido e na proporção que o foi. Assim, se a hipótese é de não-tributação ou de prática de alíquota zero, inexistente 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 específica 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 inexistente, na tributação à alíquota zero, tem-se absoluta neutralidade, não surgindo, nos dois casos, a definição de qualquer valor. Determinado o 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. 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 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 creditamento em quantia maior. [...] Descabe raciocinar com o instituto do diferimento, porque conflitante, no caso, 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 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, alfm, o creditamento e a transferência, ao adquirente do produto industrializado, da totalidade do ônus representado pelo tributo, conforme parâmetros da norma 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

Aos argumentos levantados pelo ministro MARCO AURÉLIO, o ministro JOAQUIM BARBOSA somou outro. Seu entender caminha no sentido de que o crédito em questão seria *presumido* e, diante disso, esbarraria na prescrição do artigo 150, § 6º, da Constituição Federal, que “...constitui um óbice intransponível [...] na medida em que esse dispositivo estabelece uma reserva legal, estrita para qualquer tipo de isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido...”. GILMAR MENDES, em seu voto-vista, segue o voto do ministro relator, adicionando às suas razões uma referente aos reflexos do Princípio da Seletividade na Não-cumulatividade.⁵⁶

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 crédito quando a alíquota é zero ou o tributo não incide. Contempla, sim, como está pedagogicamente no texto, a situação na qual as operações anteriores foram oneradas com o tributo e a final, não o foi. Então, para que não fique esvaziado em parte este último benefício, tem-se a consideração do que devido e cobrado anteriormente. [...] Admito haver votado, quando do julgamento dos Recursos Extraordinários nº 350.446/PR, 353.668/PR e 357.277/RS, em sentido oposto. A reflexão sobre o tema levou-se a formar convencimento diverso, afetando este extraordinário Colegiado, e, então, cumpra-me, como cumpra 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, longe ficam de gerar crédito, como se tal conclusão não fosse consequência natural das balizas constitucionais hoje existentes e que tornam o embate fisco-contribuinte equilibrado, sem favorecimento deste ou daquele”.

⁵⁶ São as palavras do Exmo. Ministro: “...na cadeia industrial, o IPI incide de modo seletivo. Em tese, poderíamos ter, na cadeia do IPI, três fases iniciais de produção de bens amplamente essenciais, com alíquotas baixas ou com alíquota zero, e uma quarta fase relativa a um produto absolutamente supérfluo. Poderia, ainda, haver uma bifurcação. Após três etapas de produção de bens essenciais, o bem da terceira etapa poderia servir de insumo para dois produtos, um essencial e outro absolutamente supérfluo. Sobre tal questão, a Procuradoria da Fazenda trouxe, em um de seus memoriais, alguns exemplos bastante claros, como é o caso do formol, insumo beneficiado pela alíquota zero que pode ser utilizado para a produção de três

Embora tenha mencionado, em seu voto, que há, na visão do Supremo Tribunal Federal, diferença entre a alíquota zero e a isenção, sobre esse tópico, passamos a palavra à ministra ELLEN GRACIE, cuja exposição sobre a distinção, no entender da Corte Suprema, é clara e objetiva.

Os regimes de isenção e alíquota zero, embora em sua execução e efeito prático correspondam a resultado idêntico para o produtos – qual seja, nenhum centavo de tributo é recolhido – não são, todavia, sob o prisma jurídico, assemelháveis. No primeiro caso (isenção) existe previsão de alíquota positiva para o produto ou insumo, cujo fabricante fica, porém, isento do respectivo recolhimento. O fisco abre mão daquele ingresso, atribuindo ao contribuinte um benefício fiscal. Isenção, portanto, é, a rigor de técnica, exclusão de um imposto incidente.

Já com a alíquota zero não urge obrigação de recolhimento, por outro motivo. A aplicação de percentual zero sobre o preço do produto ou insumo resulta em zero, nulo, nihil, nada. Não é apenas a alíquota que é igual a zero. O resultado de sua aplicação também o é. O que seria sua expressão numérica, o montante cobrado, na dicção constitucional, ou o montante devido, como prefere a doutrina, também é igual a zero.

[...]

Com base nesses argumento, a primeira

bens industriais diferentes: preparado para alisar cabelos, sujeito à alíquota de 20%; preparado para limpeza de vidros, com alíquota de 10%; e medicamentos diversos, com alíquota zero. Pergunto: o favorecimento fiscal aos produtos essenciais deve necessariamente repercutir no produto supérfluo? A resposta, no meu entendimento, é negativa. Isso desvirtuaria a seletividade do IPI, ao estabelecer um autêntico subsídio à produção de produto não essencial. [...] O que quero enfatizar é que o favorecimento da alíquota zero não tem necessariamente que repercutir nas fases seguintes. Esse não é o comando constitucional”.

conclusão é a de inexistência de identidade entre as situações em que ocorre isenção e alíquota zero. Como a isenção é necessariamente produto de previsão legal (Constituição Federal, art. 150, parágrafo 6º), a lei pode autorizar o creditamento ou a manutenção do crédito que será aquele correspondente ao valor que resultaria da aplicação da alíquota fixada para o produto e incidente sobre o seu valor de venda.

Nas hipóteses de alíquota zero, o percentual é neutro. Conseqüentemente, sua aplicação – que é a única possível porque é ela, a alíquota zero, prevista para aquele produto –, não produzirá efeito algum, já que qualquer número multiplicado por zero corresponde a zero. Portanto, nem para onerar o produtor, com obrigação de recolhimento, nem, para beneficiá-lo, sob a forma de creditamento ou de manutenção de crédito, tal alíquota terá o menor efeito.

Esse posicionamento não passou incólume às corretas críticas de EDUARDO BOTTALLO, para quem o Supremo Tribunal Federal, no caso do IPI, acabou por reformar a disciplina da Não-cumulatividade por mero exercício interpretativo, o que, no caso do ICMS, deu-se por meio de emenda constitucional!⁵⁷

É mais que evidente que, se a Constituição expressamente vedou o crédito de ICMS nos casos de isenção e de não-incidência, como prescreve o artigo 155, § 2º, I, e não o fez no que se refere ao IPI, a isenção e a não-incidência não

⁵⁷ “Como visto, no caso do ICMS (à época ICM) foi necessário que uma intervenção direta na Constituição (a Emenda ‘Passos Porto’, depois incorporada ao texto de 1988) limitasse o direito de crédito em razão da não-tributação de operações anteriores. Todavia, em relação ao IPI, tão inafastável exigência foi ‘dispensada’ e a restrição vingou por obra de mero exercício exegético ao qual certamente se somou o peso de interesses meramente arrecadatórios” – *IPI: princípios e estrutura*, p. 47.

terá aqui o mesmo efeito.

De qualquer forma, o posicionamento do Supremo Tribunal Federal ainda “evoluiu”. Percebemos da leitura da ementa do Agravo Regimental, no Recurso Extraordinário nº 430.720-1-RJ, julgado em 03 de fevereiro de 2009, que o Supremo Tribunal Federal tem por definitivamente superado o entendimento firmado por ocasião do Recurso Extraordinário nº 212.484, anteriormente mencionado. O Agravo Regimental está assim ementado:

RECURSO. Extraordinário. Inadmissibilidade. Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Diferença entre alíquotas reduzidas, incidentes na aquisição de matéria prima e insumos, e a aplicada na saída de bens industrializados. Compensação de créditos. Impossibilidade. Direito inexistente. Mudança de orientação da Corte a partir do julgamento dos REs nº 370.682 e nº 353.657. Superação da tese adotada no RE nº 212.484. Recurso não provido. Agravo regimental improvido. Precedentes. Se a desoneração total do IPI – não tributação ou alíquota zero – que, nas entradas, provoca, para efeitos quantitativos, diferença máxima entre as condição numérico-tributária e as alíquotas de saída, não autoriza que o contribuinte se credite, é evidente que, produzindo diferenças menores, a desoneração parcial não pode, por maior razão, gerar-lhe direito de crédito.⁵⁸

Mas foi por ocasião do julgamento dos Embargos de Declaração, no Recurso Extraordinário nº 488.357-1-PR, em 18 de agosto de 2009, que o Supremo Tribunal Federal de vez estendeu o entendimento anteriormente aplicável apenas aos

⁵⁸ Supremo Tribunal Federal, Ag no REExt nº 430.720-1-RJ, rel. Min. CEZAR PELUSO, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009.

casos de alíquota zero e de não-tributação, também aos casos de aquisição de produtos isentos.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONVERSÃO EM AGRAVO REGIMENTAL. IPI. AQUISIÇÕES ISENTAS. INEXISTÊNCIA DE DIREITO AOS CRÉDITOS. DECISÃO COM FUNDAMENTO EM PRECEDENTES DO PLENÁRIO. TRÂNSITO EM JULGADO. DESNECESSIDADE.

1. Embargos de declaração recebidos como agravo regimental, consoante iterativa jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

2. A decisão recorrida está em consonância com a jurisprudência do Plenário desta Corte (RE 370.682/SC e RE 353.657/RS), no sentido de que não há direito à utilização dos créditos do IPI no que tange às aquisições isentas, cujo entendimento afastou a tese adotada no RE 212.484/RS.

3. Desnecessidade do trânsito em julgado dos precedentes em que se apoiou a decisão agravada.

4. Agravo regimental improvido.⁵⁹

Em seu voto, a ministra ELLEN GRACIE é direta e objetiva, limitando-se a afirmar: “A decisão proferida pelo meu antecessor, Ministro Gilmar Mendes, deve ser mantida, porque está em harmonia com a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal, nos precedentes citados [...], no sentido de que não há direito à utilização dos créditos do IPI no que tange a aquisições isentas”.

No concernente à temática dos produtos não tributados, discordamos do entender manifestado pelo ministro CEZAR

⁵⁹ Supremo Tribunal Federal, Emb. Dec. no REExt nº 488.357-1-PR, rel. Min. ELLEN GRACIE, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009.

PELUSO, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 353.657-PR, na medida em que esse entendimento transforma o IPI, nesses casos, em imposto cumulativo.⁶⁰

Alertamos que, o entendimento relativo aos produtos não-tributados, aplica-se aos casos de imunidade. Ressalte-se que a matéria – possibilidade de creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero – será, novamente, analisada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal. Em 14 de novembro de 2008, reconheceu-se a repercussão geral da questão constitucional suscitada no Recurso Extraordinário nº 590.809-RS – publicada em 12 de março de 2009 –, cujo relator é o Ministro MARCO AURÉLIO.⁶¹

Aguardamos, apreensivos, o resultado do julgamento do

⁶⁰ “Em relação aos produtos “não tributados”, embora o resultado prático seja o mesmo (=não pagamento do tributo), cumpre identificar e distinguir três situações teóricas possíveis: i) produtos não tributados (N/T) por ausência de competência tributária (Imunidade ou ausência de competência por exclusão lógico-residual da norma atributiva); ii) produtos não tributados (N/T) por não estarem incluídos na lei que fixa o âmbito de incidência, mas estarem incluídos no da competência; iii) produtos não tributados (N/T) por expressa disposição legal (dentro do âmbito de competência e dentro do âmbito de incidência). Estas duas últimas situações (ii e iii) equiparam-se às da isenção e da alíquota zero por subtraírem à regra-matriz de incidência determinado aspecto, no caso, o material (o fato gerador), podendo ser adotadas pelo Poder Legislativo como instrumento de política fiscal. Por estarem no âmbito de competência do tributo, permitem a incidência da norma da não-cumulatividade e autorizam o contribuinte a creditar-se do valor relativo à aquisição de produto, atendendo à *finalidade* inerente à mesma norma. Já em relação ao primeiro exemplo (não tributação por ausência de competência), a regra da não-cumulatividade não enseja direito a crédito, porque alheio ao ciclo econômico tomado como pressuposto de fato do imposto (não se trata de produto industrializado). Não há direito a crédito, porque se cuida de bem (mercadoria ou produto) que não pertence ao universo factual pressuposto à disciplina do Imposto sobre Produtos Industrializados”.

⁶¹ O mencionado Recurso Extraordinário foi interposto em face de acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que julgou procedente pedido formulado em ação rescisória proposta pela União contra julgado que havia reconhecido o direito do contribuinte em creditar-se do IPI relativo à aquisição de insumos isentos, não-tributados e sujeitos à alíquota zero.

mencionado recurso, que se encontra concluso ao Exmo. Ministro Relator desde o mês de janeiro de 2011, torcendo para que os Ministros do Supremo Tribunal Federal voltem seus olhos e ouvidos para as corretas manifestações que ecoam da doutrina e sejam por elas influenciados.

6. A NÃO-CUMULATIVIDADE E OS PRODUTOS CUJAS SAÍDAS SÃO ISENTAS, TRIBUTADAS À ALÍQUOTA ZERO OU NÃO TRIBUTADAS. CONSIDERAÇÕES ACERCA DO ARTIGO 11 DA LEI Nº 9.779, DE 19 DE JANEIRO DE 1999.

A Lei nº 4.502/64 trazia, em seu artigo 25, § 3º, a disciplina acerca dos créditos, nos casos de entradas tributadas e saídas desoneradas. Em sua última redação – dada pelo Decreto-Lei nº 2.470, de 1º de setembro de 1988 – anterior à Constituição Federal de 1988, prescrevia o mencionado § 3º:

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

Pois bem. Esse parágrafo 3º do artigo 25 da Lei nº 4.502/64 não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, por ser com ela incompatível, materialmente. Observemos que a Não-cumulatividade do IPI, como amplamente repetido, não vislumbra qualquer limitação, que somente lhe poderia ser impingida no bojo da Constituição, que

não o fez. Ora, em não o fazendo a Constituição, não poderia tê-lo feito a Lei, e muito menos poderia esta ter conferido tal competência ao Regulamento. Não há dúvida, o mencionado dispositivo não foi recepcionado.

Poderíamos alegar que, mesmo não tendo sido, esse dispositivo, recepcionado, o artigo 12 da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, conferiu-lhe nova redação, posterior à vigência da Constituição de 1988. Deixaremos de lado, por ora, o fato de ser a Lei nº 7.798/89 formalmente inconstitucional, por se tratar de conversão da Medida Provisória nº 69, de 19 de junho de 1989, para analisarmos tão-somente as prescrições veiculadas pelo seu artigo 12. Eis a redação do artigo:⁶²

Art. 12. O § 3º do art. 25 da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 1º, do Decreto-Lei nº 1.136, de 7 de dezembro de 1970, passa a vigorar com a seguinte redação:

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

⁶² Sobre medidas provisórias em matéria tributária, essenciais os trabalhos de JOSÉ ROBERTO VIEIRA: *Bocage e o Terrorismo constitucional das Medidas Provisórias Tributárias: a Emenda pior do que o Soneto*, in FERRAZ, Roberto (coord.), *Princípios e limites da tributação*. São Paulo : Quartier Latin, 2005; *Medidas provisórias em matéria tributária: as catilnárias brasileiras*. Tese (Doutorado) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 1999; e *Medidas provisórias tributárias e segurança jurídica: a insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Segurança jurídica na tributação e estado de direito*. São Paulo: Noeses, 2005.

Qual a inovação trazida pela redação dada pela Lei nº 7.798/89? Nenhuma. A redação é absolutamente a mesma. Se o Poder Legislativo imaginou que poderia “*salvar*” o dispositivo editando-o, posteriormente à Constituição, por meio de lei, equivocou-se flagrantemente. A inconstitucionalidade persiste. Onde a Constituição não limita, não é dado à lei limitar.⁶³

Posteriormente, veio à tona a Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, fruto da conversão da Medida Provisória nº 1.788, de 29 de dezembro de 1998, da qual trataremos a partir deste momento. É imprescindível alertar para a inconstitucionalidade formal e material da Lei nº 9.779/99, tendo em vista resultar da conversão da Medida Provisória nº 1.788/98, que versou matéria não urgente e, ainda, por afronta aos princípios da Legalidade e da Tripartição das Funções. Prescreve o artigo 11 da Lei nº 9.779/99:

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 as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da

⁶³ Aqui, parece-nos, ser o momento adequado para mencionarmos que há autores que ostentam entendimento contrário ao nosso. Observem-se, por exemplo, as palavras de MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA, para o qual a vedação aos créditos de IPI no caso das saídas de produtos isentos decorre da “...*própria lógica interna do sistema, que não reconhece o direito de crédito quando a saída do produto industrializado for não tributada pelo IPP*”. – Efeitos da Lei nº 9.779/99 sobre os créditos relativos a insumos utilizados em produtos isentos ou sujeitos a alíquota zero. In: VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (COORD.). *Grandes questões atuais de direito tributário*, v. 4. São Paulo : Dialética, 2000, p. 142-143.

Fazenda.

Antes mesmo de o Supremo Tribunal Federal julgar a questão, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e LUIZ FRANCISCO LIPPO já se manifestavam no sentido de que, mesmo nos casos em que o produto final seja desonerado, haverá lugar para a manutenção do crédito. São as palavras desses autores:

No caso em que a operação de saída seja *immune, isenta, não tributada*, sujeita à *alíquota zero*, ou com *suspensão*, contribuinte também terá o direito de apropriar crédito de IPI, relativamente ao insumo utilizado. Como a Constituição assegura a não-cumulatividade do IPI, este princípio terá de ser observado, procedendo-se à ampla (global) compensação dos débitos do conjunto de operações, com os créditos relativos a todos os insumos adquiridos na generalidade das operações, inclusive com as desonerações fiscais, considerando-se a pessoa do contribuinte.⁶⁴

Estão cobertos de razão, na medida em que a Constituição não impõe qualquer limitação à não-cumulatividade no IPI. Mesmo antes da Lei nº 9.779/99, o adquirente, quando comprava insumos tributados para empregá-los na produção de produtos isentos, tributados à alíquota zero ou não tributados, mantinha os créditos decorrentes dessas aquisições.⁶⁵

Lamentavelmente, não é essa a conclusão à qual chegou o Supremo Tribunal Federal, a despeito das lúcidas

⁶⁴ *A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS, Cofins)*, p. 194.

⁶⁵ Este também é o entendimento de ANDRÉ MENDES MOREIRA – *A não-cumulatividade dos tributos*, p. 147-150. É bem verdade que há interpretações no sentido de que a Lei nº 9.779/99 apenas teria ampliado “...as hipóteses de utilização e compensação dos créditos decorrentes de incentivos fiscais previstos na legislação tributária” –MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA, *Efeitos da Lei nº 9.779/99 sobre os créditos relativos a insumos utilizados em produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero*, p. 145-148.

considerações tecidas pelos ministros RICARDO LEWANDOWSKI e CEZAR PELUSO. Em 06 de maio de 2009, três Recursos Extraordinários, cujo cerne era o mesmo, foram julgados pelo plenário do Supremo Tribunal Federal. São eles o Recurso Extraordinário nº 475.551-3-PR, o Recurso Extraordinário nº 562.980-5-SC e o Recurso Extraordinário nº 460.785-9-RS.⁶⁶

⁶⁶ Supremo Tribunal Federal, REExt nº 475.551-3-PR, rel. Min. CEZAR PELUSO, redatora para acórdão Min. CARMEN LÚCIA, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009; Supremo Tribunal Federal, REExt nº 562.980-5-SC, rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, redator para acórdão Min. MARCO AURÉLIO, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009; e Supremo Tribunal Federal, REExt nº 460.785-9-RS, rel. Min. MARCO AURÉLIO, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009. Por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 475.551-3-PR, o ministro CEZAR PELUSO assim se manifestou: “Isso significa que o direito ao crédito pelos insumos entrados no estabelecimento industrial não se subordina nem vincula a saída tributada. O contribuinte faz jus ao crédito, por força da só aquisição de insumos tributados. Embora dependa, para dele fruir, da realização de operação integrante da classe típica da incidência do IPI, enquanto não necessariamente *tributada* pelo IPI, e este é o ponto crucial da causa. Basta que a empresa, cujas saídas sejam exoneradas, realize operações com produtos industrializados (art. 153, inc. IV, da CF), para que se lhe assegure o creditamento relativo às aquisições, pouco se dando a modalidade do tratamento normativo-tributário reservado às vendas, isto é, tributação, não-tributação, alíquota zero ou isenção. O instituto do crédito do IPI deve, ademais, analisado à luz de duas subcategorias unidas por liame indissolúvel: a *geração* de créditos e seu *aproveitamento*. Cuida-se de dois momentos distintos no tempo, mas indissociáveis na essência, porque guardam relação finalística e instrumental: o crédito nasce para ser aproveitado! A Constituição estaria a hospedar princípio absurdo, se previsse direito de crédito sem possibilidade de exercício. O sistema de não-cumulatividade tem por fundamento a compensabilidade entre créditos e débitos de impostos, gerados, respectivamente, na entrada e na saída dos *inputs* e *outputs*. Porque não é sistema de tributação de valor agregado *stricto sensu* – em que se tributa o diferencial de valor acrescido ao produto por agente da cadeia produtiva –, não se pode condicionar ou subordinar a geração de créditos ao que suceda do ponto de vista fiscal em momento posterior, i. é, saída *onerada* ou *desonerada*, sob pena de comprometimento da sistemática adotada no texto constitucional. Não se tributa um “delta” ou diferencial que se adiciona, mas a operação de venda do produto industrializado. Em nada é relevante, para fins de geração e gozo dos créditos, a previsão de eventuais desonerações ou benefícios (como alíquota zero, não-tributação, isenção) na saída do produto. Nem se alegue que, desonerada a saída, a entrada não poderia gerar créditos, que isso fora verdadeira *petitio principii*. O que decide não é o pagamento de tributo na operação de saída, mas a própria *operação*

de venda do produto industrializado, considerada em si mesma, seja tributada ou não. Satisfeita essa premissa, o que se admite, ou, antes, o que se impõe, é o abatimento do montante de imposto já suportado nas operações anteriores. Está aí a essência da não-cumulatividade no IPI. Sua “finalidade está na divisão ou distribuição do impacto financeiro do tributo entre os diversos elos da cadeia produtiva, de modo que a tributação total (oneração) seja equivalente ao resultado da aplicação da alíquota sobre o preço final do produto (ao consumidor). Noutras palavras, é a exclusão da incidência, em cascata, do tributo que oneraria o produto final mediante acréscimo do imposto nas diversas etapas da cadeia produtiva”. Permitir o acúmulo de créditos por conta de saída desonerada equivaleria a converter um sistema concebido para evitar cumulação em algo totalmente cumulativo. [...] A Lei nº 9.799/99, acertada, mas expletivamente, permitiu o aproveitamento do crédito acumulado, mediante compensação. Mas, ainda que o não tivesse feito, não traria repercussão sobre o momento anterior, o da geração dos créditos, nem retiraria o ônus do legislador de prever meios para a fruição dos valores correlatos. O que releva é só que se dê operação típica de IPI, bastando à fruição dos créditos que a empresa realize – peço vênha por tamanha obviedade – operação com produtos industrializados. Esse é o cerne da norma constitucional que autoriza a instituição do imposto (art. 153, inc. IV), independentemente do tratamento tributário que a lei reserve à saída. Afinal, a não-cumulatividade exige a “possibilidade de manutenção dos créditos tributários, decorrentes da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, independentemente da forma de tributação a incidir no resultado do processo produtivo.” [...] Reitero que somente numa hipótese poderia haver vedação ao aproveitamento de créditos: na saída de produtos não-tributados pelo IPI em razão de sua própria natureza, i. é., saída de produtos não industrializados, onde é perceptível a inviabilidade de fruição dos créditos. Aliás, é curioso notar que esse tipo de operação não ensejaria fruição dos créditos de IPI nem sequer com saídas tributadas, porque referentes a produtos alheios ao ciclo produtivo industrial. A conclusão prática é que, *qualquer que seja a espécie desonerativa* que beneficie a saída (à exceção da não-tributação por ausência de competência, na subespécie exclusão lógico-residual), asseguradas estarão sempre a subsistência e fruição dos créditos, desde que a empresa adquirente dos insumos tributados realize operações com produtos industrializados (art. 153, inc. IV, da CF). [...] De tudo, a lição por extrair é que a *geração* de créditos não pode ser impedida por norma infraconstitucional. Tampouco pode seu *aproveitamento* ser obviado, tendo em conta a própria natureza da não-cumulatividade: é o caso da empresa que, vendendo apenas produtos desonerados, não pode ser prejudicada por hipotética ausência de lei que a autorize a *utilizar* seus créditos de outra maneira (v. g., compensação com demais tributos, negociação no mercado mediante transferência a terceiros, etc.). A lei *deve* prever formas para exercício do direito subjetivo assegurado constitucionalmente, mas não pode nunca *deixar* de concretizar essa previsão constitucional. Salta aos olhos, por fim, que o repúdio ao reconhecimento do direito de crédito expõe a graves riscos *outros princípios constitucionais*, como o da isonomia, em prejudicando economicamente aquele que produz bem desonerado, e o da seletividade em função da essencialidade. Este

Por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.980-5-SC, o ministro RICARDO LEWANDOWSKI sustentou que “Parece evidente que o direito ao aproveitamento de créditos oriundos de insumos tributados, no caso de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, não surgiu apenas com a promulgação da Lei 9.779/99, visto que deriva diretamente do princípio da não-cumulatividade abrigado na Constituição de 1988, tal como nas Cartas que a antecederam, mostrando-se, destarte, inadmissível que lei ordinária ou, o que é pior, um simples regulamento possam erigir obstáculos a tal direito”.

As palavras do ministro RICARDO LEWANDOWSKI refletem a melhor interpretação, que coincide com a opinião de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, segundo a qual “A dicção constitucional não impõe que o crédito esteja vinculado a um determinado bem adquirido, e só possa ser mantido se o produto final (em que tenha sido utilizado, integrado ou participado) for tributado, também gerando débito de IPI”. [...] No momento em que é realizada a operação é que nasce o direito constitucional ao crédito, que não pode sofrer deformações de qualquer natureza, nem condicionar-se ao tipo de operação que futuramente venha a ser realizada”.⁶⁷

Entretanto, foi vencedor o entendimento manifestado pelo ministro MARCO AURÉLIO, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 460.785-9-RS, em cuja ementa

cânone, insito ao IPI, “*dirige as maiores atenções desse imposto para bens suntuosos ou supérfluos, e tende a afastá-lo ou atenuá-lo no caso de produtos essenciais*”. Ora, deixar que produtores de bens essenciais suportem maior ônus tributário não é apenas deixar de observar a seletividade conforme a essencialidade, mas subvertê-la, aplicando-a em sentido oposto ao que determina a Constituição. Aqui sim teríamos verdadeira “seletividade às avessas”. [...] Basta reconheça agora que o direito à manutenção dos créditos, no caso das saídas desoneradas, promana *diretamente* da Constituição, e não de norma subalterna”.

⁶⁷ Crédito de IPI. Não-cumulatividade. Aquisições de insumos. Utilização em produtos industrializados e os distintos efeitos do IPI (Alíquota zero, alíquotas específicas e não-tributado), p. 204.

consta o seguinte: “IPI – CREDITAMENTO – ISENÇÃO – OPERAÇÃO ANTERIOR À LEI Nº 9.779/99. A ficção jurídica prevista no artigo 11 da Lei nº 9.779/99 não alcança situação reveladora de isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI que a antecedeu”.⁶⁸

Da leitura de excertos do voto do ministro MARCO AURÉLIO, novamente, percebemos o grande peso atribuído à interpretação meramente literal do disposto no artigo 153, § 3º, II, da Constituição Federal, quando entende necessária a cobrança do tributo sobre o produto final da cadeia produtiva.⁶⁹

⁶⁸ No mesmo sentido, vide Supremo Tribunal Federal, Emb. Dec. no Ag. Reg. no REExt nº 371.898-3-PR, rel. Min. ELLEN GRACIE, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009.

⁶⁹ “Pois bem, já de início, ante a sucessividade de operação versadas neste processo, percebe-se o não-envolvimento do princípio da não-cumulatividade. A conclusão decorre da circunstância de o inciso II do § 3º do artigo 153 da Carta da República, não bastasse o alcance vernacular da expressão – não-cumulatividade –, surgir pedagógico ao revelar que a compensação a ser feita levará em conta o que devido e recolhido nas operações anteriores com o montante cobrado na subsequente. Considerado apenas o princípio da não-cumulatividade, se o ingresso da matéria-prima ocorreu com incidência do tributo, logicamente houve a obrigatoriedade de recolhimento. Mas, se na operação final verificou-se a isenção, não existirá compensação do que recolhido anteriormente, ante a ausência de objeto. Compensar com o quê? Há mais. O sistema tributário mostra-se uno. Deve-se considerar que, no tocante ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, a Constituição Federal é explícita ao prever que a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, “não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes” e “acarretará a anulação do crédito relativo a operações anteriores” – alíneas “a” e “b” do inciso II do § 2º do artigo 155. Pois bem, presente esse contexto a revelar o sistema, somente em 1999, até mesmo em observância à exigência instrumental do § 6º do artigo 150 da Carta Federal, veio à balha lei disciplinando o creditamento a envolver, implicitamente, a isenção na saída final do produto e incidência na entrada de matéria-prima. [...] Ocorreu com essa previsão a disciplina do direito a crédito, tal como exigido no § 6º do artigo 150 em comento e, sob o ângulo do sistema, no inciso II do § 2º do artigo 155, implicitamente – repito –, do crédito em se tratando de recolhimento na primeira fase de produção e isenção considerada a última fase. Antes do advento da Lei nº 9.779/99, não havia base, quer sob o aspecto interpretativo, em virtude do princípio da não-cumulatividade, quer sob o aspecto legal expresso, para concluir-se pela procedência do direito ao creditamento, levando-se em conta a isenção. Improcede o que consignado no acórdão em exame, ou seja, que a Lei nº 9.779/99 apenas consagrou o direito de creditamento já previsto no ordenamento jurídico

Parece-nos, com todo o respeito, que o Supremo Tribunal Federal, sob a escusa de proteger a Constituição, contra ela atentou.

7. A NÃO-CUMULATIVIDADE E AS OPERAÇÕES COM CONTRIBUINTES OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL

Um último assunto deve ser analisado antes de finalizarmos este estudo: aquele que trata da limitação da não-cumulatividade do IPI nas operações realizadas com optantes do SIMPLES Nacional.⁷⁰ Ressaltamos que não analisaremos a natureza jurídica do instituto, se novo tributo ou mera forma simplificada de recolhimento, na medida em que transbordaria os lindes deste estudo. Para o aprofundamento dessa análise recomendamos a leitura da excelente obra de CARLOS RENATO CUNHA, mestre em Direito do Estado pela UFPR.⁷¹

À semelhança do que dispunha a Lei nº. 9.317, de 05 de dezembro de 1996, em seu art. 5º, §5º, a Lei Complementar nº. 123/2006, em seu art. 23, prescreve que “As microempresas e

brasileiro segundo a interpretação das normas constitucionais. Ao contrário, estas últimas direcionam no sentido de, fora a problemática alusiva ao princípio da não-cumulatividade – e este pressupõe dupla incidência e não a incidência em certa base e isenção na seguinte –, ter-se como necessária, para caminhar-se no sentido do benefício, lei expressa, tal como finalizado no § 6º do artigo 150 e na alínea “a” do inciso II do § 2º do artigo 155. [...] Em síntese, presente o princípio da não-cumulatividade – e deste somente é possível falar quando há dupla incidência, sobreposição –, o direito do contribuinte ao crédito considerado o que recolhido em operação anterior, tendo-se a isenção ou alíquota zero na operação final, somente surgiu – e mesmo assim implicitamente, se é que isso é possível – com a edição da Lei nº 9.779/99. Não implicou ela mera explicitação de um direito. Entender-se, como fez a Corte de origem, que no caso pouco importa o período alusivo à operação, se anterior à lei comentada ou posterior, implica fugir à ordem natural das coisas, olvidando-se o princípio da não-cumulatividade no que sem o envolvimento de dupla incidência, caminhou-se, sem previsão em lei, no sentido do creditamento”.

⁷⁰ Instituído pela Lei Complementar nº. 123, de 14 de dezembro de 2006.

⁷¹ *O SIMPLES Nacional, a norma tributária e o Princípio Federativo: Limites da Praticabilidade Tributária*. Curitiba : Juruá, 2011.

as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional”.⁷²

Diante disso, o Superior Tribunal de Justiça vedava o aproveitamento dos créditos pelo optante pelo SIMPLES, conforme demonstram vários de seus julgados. Não há qualquer reparo neste entendimento, na medida em que a adesão ao SIMPLES não é compulsória, sendo que aquele que optar pelo enquadramento deverá observar as condicionantes específicas, dentre elas, a proibição ao aproveitamento de créditos de IPI.⁷³

Ocorre que o Superior Tribunal de Justiça, agora de maneira equivocada, afasta a possibilidade de creditamento por parte daqueles que adquirem produtos industrializados de optantes pelo SIMPLES Nacional. Note-se, por exemplo, que por ocasião do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº. 1.066.597/PR, ocorrido em 14 de outubro de 2008, entendeu o Superior Tribunal de Justiça que “...é ilegal o creditamento de IPI pelas adquirentes de mercadorias advindas

⁷² O mencionado § 5º prescrevia que “A inscrição no SIMPLES veda, para a microempresa ou empresa de pequeno porte, a utilização ou destinação de qualquer valor a título de incentivo fiscal, bem assim a apropriação ou a transferência de créditos relativos ao IPI e ao ICMS”.

⁷³ Observe-se, para tanto, o posicionamento de ambas as Turmas do Superior Tribunal de Justiça. Por ocasião do julgamento dos Embargos de Declaração no Agravo n. 940.592/PR, relatado pela Exma. Ministra Denise Arruda, julgado em 04 de dezembro de 2007, a Primeira Turma afirmou que “...a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, na hipótese de adesão ao SIMPLES, a empresa recolhe os tributos de forma unificada e, em relação ao IPI, ele incide cumulado com outros impostos, por alíquota fixa sobre a receita bruta, e não sobre os produtos vendidos. Assim, mostra-se inviável o creditamento pretendido”. A Segunda Turma, por sua vez, por ocasião do julgamento, em 25 de março de 2008, do Recurso Especial n. 843.291/PR, relatado pela Exma. Ministra ELIANA CALMON, firmou o entendimento que “As empresas optantes pelo SIMPLES não fazem jus ao creditamento do IPI, mesmo diante do previsto no art. 11 da Lei 9.779/99, uma vez que já usufruem de outros benefícios tributários”.

de empresas optantes do SIMPLES, mesmo sendo empresas adquirentes não-optantes, pois o IPI passa a compor o sistema de tributação da Lei n.º 9.317/96”.⁷⁴

Este posicionamento do Superior Tribunal de Justiça foi corretamente criticado por ANDRÉ MENDES MOREIRA, por JAMES MARINS e MARCELO BERTOLDI e por DÉBORA SOTTO, na medida em que o fato de o adquirente realizar negócios jurídicos com contribuinte optante pelo SIMPLES Nacional não tem o condão de proibir o seu creditamento, garantido constitucionalmente.⁷⁵

⁷⁴ Superior Tribunal de Justiça, AgRg no REsp 1066597/PR, relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, disponível em www.stj.jus.br, acesso em 25.05.2011.

⁷⁵ Em suas palavras: “... não se pode tolher o direito assegurado pela Constituição e pelo CTN de abatimento do IPI pag nas operações anteriores. O recolhimento do IPI por qualquer contribuinte, optante ou não por regimes especiais, deve, obrigatoriamente, gerar créditos aproveitáveis para o adquirente de suas mercadorias (desde que este também seja contribuinte do IPI, do contrário arcará com o ônus do imposto na qualidade de contribuinte de *facto*) – A. M. MOREIRA, *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo : Noeses, 2010, p. 432; No mesmo sentido são as palavras de J. MARINS e de M. M. BERTOLDI, para os quais “Caso o adquirente seja empresa industrial ou comercial não optante do regime especial, a vedação ao destaque de créditos referentes aos tributos de natureza não-cumulativa gera evidentes problemas de compatibilidade com a Constituição. Como no âmbito do Simples Nacional estão incluídos tributos regidos pela regra constitucional da não-cumulatividade, como nos casos do IPI [...], a proibição da compensação por quem venha a adquirir mercadorias de ME ou EPP optante pelo Simples Nacional promove a cumulatividade. Isso porque, para as empresas comerciais e industriais, uma parcela do tributo recolhido pela optante refere-se justamente ao IPI e ao ICMS, conforme os Anexos I e II da LC 123/2006, e a não-cumulatividade define-se constitucionalmente pelo direito a ‘compensar o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores’” – *Simples Nacional: Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte comentado: LC 123, de 14.12.2006; LC 127, de 14.08.2007*. São Paulo : RT, 2007, p. 155. Por fim, este é o entendimento de DÉBORA SOTTO, para quem “Eventuais dificuldades práticas, pertinentes à conciliação do sistema simplificado com a técnica da não-cumulatividade, não podem se sobrepor ao desiderato constitucional, vez que o direito de abater não pode ser limitado pelo legislador infraconstitucional, em prejuízo de terceiros não optantes do SIMPLES NACIONAL. Daí concluirmos pela inconstitucionalidade das disposições, no que diz respeito ao IPI e ao ICMS” – *Tributação da Microempresa (ME) e da Empresa de Pequeno Porte (EPP)*. São Paulo : Quartier Latin, 2007, p. 147-148.

De qualquer forma, parece-nos que compete ao Supremo Tribunal Federal dar a última palavra sobre a inconstitucionalidade da limitação imposta pelo art. 23 da Lei Complementar nº. 123/2006.

8. CONCLUSÃO

Ao final dessa exposição, lamentamos. E lamentamos porque a Não-cumulatividade no IPI, como concebida pelo Legislador Constituinte, não mais existe. A interpretação dos casos analisados aponta que a Não-cumulatividade teve seus contornos definidos pela interpretação literal, e não pela sistemática. E essa interpretação acaba por implicar aumento de arrecadação, o que vai de encontro com o ímpeto arrecadatário do Poder Executivo, e na contramão dos direitos fundamentais dos contribuintes.

Não somos, de forma alguma, contra o aumento da arrecadação *constitucional* de tributos. A arrecadação é saudável e necessária, desde que observe as prescrições constitucionais. O tributo, lembremo-nos, é uma das receitas derivadas que mantém o Estado e possibilita o desempenho de seus serviços essenciais.

Mas há, ainda, outro problema. Parece-nos que por ocasião da análise da questão, o Supremo Tribunal Federal acabou por desempenhar tarefa de competência exclusiva do Poder Legislativo, na medida em que legisla positivamente, realizando profundas alterações estruturais na Não-cumulatividade do IPI, o que fere, também, o Princípio da Separação das Funções do Estado, presente no art. 2º do Texto Constitucional que é, inclusive, cláusula pétrea, conforme dispõe o inciso III do § 4º do art. 60 da Constituição Federal.

