

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA - EDB
CURSO DE PÓS GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANÇAS
PÚBLICAS**

HENRIQUE SANTANA DA COSTA

**IPI E O CREDITAMENTO NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS, IMUNES,
NÃO-TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO – DOCTRINA E
JURISPRUDÊNCIA.**

**BRASÍLIA,
FEVEREIRO 2016**

HENRIQUE SANTANA DA COSTA

**IPI E O CREDITAMENTO NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS, IMUNES,
NÃO-TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO – DOCTRINA E
JURISPRUDÊNCIA.**

Trabalho de Monografia apresentado ao
Curso de Pós-Graduação em Direito
Tributário e Finanças Públicas como
requisito parcial para obtenção do título de
Especialista em Direito.

**BRASÍLIA,
FEVEREIRO 2016**

Henrique Santana da Costa

**IPI e o Creditamento na Aquisição de Insumos Isentos, Imunes,
Não-Tributados ou Sujeitos à Alíquota Zero – Doutrina e
Jurisprudência.**

Trabalho de Monografia apresentado ao
Curso de Pós-Graduação em Direito
Tributário e Finanças Públicas como
requisito parcial para obtenção do título de
Especialista em Direito.

Brasília-DF: __/__/__

Examinador:

Professor(a):

Menção: _____

DEDICATÓRIA

Ao meu filho maravilhoso, que veio ao mundo ano passado, trazendo muita felicidade ao papai, à mamãe e à toda família.

À minha sempre dedicada esposa, agora mãe, que com muito amor cuida de nossa família.

Aos meus pais, pelo carinho constante.

AGRADECIMENTOS

À minha sempre presente esposa, pelo apoio material, moral e pacientes revisões.

RESUMO

O creditamento quando da aquisição de insumos isentos, imunes, não-tributados ou tributados à alíquota zero apresenta-se como tema que produziu acalorados debates doutrinários e relevante divergência jurisprudencial. Por um lado, surgiram os argumentos de que a não utilização desses créditos implicaria em mero diferimento do recolhimento do tributo, redundando assim na completa inutilização da sistemática; ofensa ao princípio da não cumulatividade; inobservância da diferença na previsão da Constituição Federal para o ICMS e o IPI, pois a Carta Maior previu expressamente para o ICMS a não possibilidade de creditamento para as hipóteses que assim o quis, não tendo o realizado para o IPI. Por outro lado, a doutrina que entende pela impossibilidade do creditamento alegando que a Constituição Federal possibilita o creditamento presumido, mas essa providência depende de previsão legal; a sistemática adotada no Brasil é do crédito fiscal e, assim sendo, se não houve crédito na operação anterior, não pode haver creditamento; ofensa ao princípio da legalidade; ofensa ao princípio da seletividade; indevido papel de legislador positivo ao magistrado, implicando em ofensa ao princípio da separação dos poderes. Esse debate também chegou ao Supremo Tribunal Federal, sendo que a jurisprudência da Corte Suprema já adotou ambas as teses: pela possibilidade de creditamento e pela impossibilidade. No entanto, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal pacificou o entendimento pela não possibilidade de creditamento do imposto sobre produtos industrializados quando da aquisição de insumos isentos, imunes, não-tributados ou tributados à alíquota zero.

Palavras-chave: imposto de produtos industrializados, insumos, isentos, não-tributados, alíquota zero, possibilidade de creditamento.

ABSTRACT

The crediting on the acquisition of exempted, immune, not taxed or taxed at a zero rate presents the theme that produced heated doctrinal debates and relevant jurisprudential divergence. On the one hand, there were arguments that the utilization of these credits would imply mere deferral of payment of the tax, thereby resulting in the complete destruction of the systematic; breach of the principle of non-cumulative; breach of the difference in predicting the Federal Constitution for the ICMS and the IPI, as the Brazilian Constitution predicted expressly for the ICMS is no possibility of crediting to the hypotheses that wanted it, not having realized for the IPI. On the other hand, the doctrine that understands the impossibility of crediting claiming that the Constitution allows the presumed credited, but this step depends on legal provision; the system adopted in Brazil is the tax credit and, therefore, if no credit in the previous operation, can not be credited; breach of the principle of legality; offense to the principle of selectivity; improper paper positive legislator to the magistrate, resulting in breach of the principle of separation of powers. This debate has also reached the Supreme Court, and the case law of the Supreme Court has adopted both theses: the possibility of crediting and the impossibility. However, the jurisprudence of the Supreme Court settled the understanding by the non possibility of crediting the tax on industrialized products on the acquisition of exempted, immune, not taxed or taxed at a zero rate.

Keywords: Tax industrial products, supplies, exempt, untaxed, zero rate, possibility of crediting.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
CAPÍTULO I – IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS.....	10
1.1 <i>ELEMENTOS ANTECEDENTES</i>	10
1.2 <i>ELEMENTOS CONSEQUENTES</i>	15
CAPÍTULO II – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E CONCEITOS APLICÁVEIS AO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS	26
2.1 <i>IMUNIDADE, ISENÇÃO, NÃO-TRIBUTAÇÃO E ALÍQUOTA ZERO</i>	26
2.2 <i>PRINCÍPIOS</i>	32
CAPÍTULO III – O DIREITO AO APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS DE IPI NAS AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS, TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO OU NÃO- TRIBUTADOS.....	39
3.1 <i>ENTENDIMENTO DOUTRINÁRIO</i>	39
3.2 <i>ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL DO STF</i>	42
CONCLUSÕES.....	53
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	56

INTRODUÇÃO

O tema, IPI e o creditamento na aquisição de insumos isentos, imunes, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero, foi escolhido em função do interesse despertado pelos debates realizados nas aulas do curso de pós-graduação.

É cediço que o imposto sobre produtos industrializados é dotado de peculiaridades em seus aspectos principiológicos e operacionais que culminam, como consequência, em intenso debate doutrinário e jurisprudencial.

Ademais, o imposto sobre produtos industrializados também tem relevante papel de extrafiscalidade, possibilitando a sua utilização como eficiente forma de intervenção na economia pela União Federal.

Tais elementos conduzem a problemática relacionada à possibilidade de creditamento do IPI quando da aquisição de insumos isentos, imunes, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero, pois, a depender do tratamento adotado, diferentes impactos financeiros serão absorvidos pelos contribuintes da exação dentro de uma mesma cadeia produtiva, podendo ter repercussão, inclusive, para o consumidor final.

Diante da importância do creditamento do imposto sobre produtos industrializados para a sua operacionalização e que a Constituição Federal, bem como as demais leis de regência, não estabelecem, de maneira inequívoca, como se dá a sua compensação, destacadamente em relação às hipóteses elencadas no tema do presente trabalho, busca-se responder a seguinte questão: é possível o creditamento de IPI quando da aquisição de insumos isentos, imunes, não-tributados e tributados com alíquota zero?

A partir desse problema principal, outros questionamentos surgem, a saber: Quais os argumentos dos doutrinadores que entendem por essa possibilidade? E dos que entendem não ser possível? Qual o entendimento jurisprudencial sobre o tema?

A hipótese é pela possibilidade de creditamento do IPI na aquisição de insumos isentos, imunes, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero, por entender que tal posicionamento encontra maior aderência frente ao ordenamento pátrio, bem como em razão do método de apuração adotado no País ser do crédito fiscal, além da própria possibilidade de, por meio de lei, instituição de crédito presumido.

Para enfrentar as indagações apresentadas é que foi realizado o estudo do IPI e o creditamento na aquisição de insumos isentos, imunes, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero, com a metodologia de revisão bibliográfica e pesquisa à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) acerca do tema.

Assim, o trabalho foi dividido em três partes principais, sendo que, no primeiro capítulo, são analisados os elementos da regra-matriz de incidência do imposto sobre produtos industrializados, os quais são reputados como importantes subsídios teóricos para a melhor compreensão do tema proposto.

No segundo capítulo, são explorados princípios constitucionais e conceitos relacionados ao imposto sobre produtos industrializados que interessam para a análise do creditamento do imposto sobre produtos industrializados.

Por fim, o terceiro capítulo foi dedicado ao estudo da possibilidade do creditamento do imposto sobre produtos industrializados quando da aquisição de insumos isentos, imunes, não-tributados e tributados à alíquota zero.

Nesse capítulo foram exploradas as principais correntes doutrinárias e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o assunto. Assim, buscou-se identificar os principais argumentos para cada uma dessas correntes doutrinárias para se obter uma visão geral da matéria, sem, contudo, ter a pretensão de esgotar o tema.

CAPÍTULO I – IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

O presente capítulo abrange a análise dos principais aspectos do imposto de produtos industrializados, a partir da análise de sua conformação constitucional, com a identificação dos elementos antecedentes e consequentes da regra-matriz de incidência do imposto sobre produtos industrializados.

Tal análise é importante para a compreensão dos principais elementos do Imposto sobre Produtos Industrializados, o que permitirá o enfrentamento da questão relacionada ao problema apresentado em relação ao creditamento da exação na aquisição de insumos isentos, imunes, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero.

Os elementos antecedentes, vale esclarecer, permitem a identificação dos critérios descritos hipoteticamente na norma tributária que, quando verificados no mundo real, farão nascer a obrigação tributária. São eles: elemento material, elemento temporal e elemento espacial.

Os elementos consequentes possibilitam a identificação da relação jurídica tributária com a definição dos elementos pessoal e quantitativo. No que se refere ao elemento pessoal, optou-se, para melhor apresentação, pela subdivisão em sujeição ativa e sujeição passiva.

1.1 ELEMENTOS ANTECEDENTES

1.1.1 Elemento material

O elemento material faz referência ao comportamento – identificado por um verbo pessoal – necessário, mas não suficiente (recordando que existem outros elementos da regra-matriz) para o nascimento da relação jurídico-tributária.

O estudo do elemento material do imposto sobre produtos industrializados reclama que se principie com a verificação das disposições constantes na Constituição Federal a seu respeito, *in verbis*:

TÍTULO VI - DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO
 CAPÍTULO I - DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL
 (...)
 Seção III - DOS IMPOSTOS DA UNIÃO
 Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
 (...)

IV - produtos industrializados;

(...)

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

(...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

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

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

Verifica-se, assim, que a Constituição Federal indica apenas que o imposto incide sobre produtos industrializados e nada mais em relação a seu elemento material. Com isso, verifica-se que pouco pode ser extraído do texto constitucional acerca do alcance do tributo.

O Código Tributário Nacional, por seu turno, em seu art. 46, elenca hipóteses de fato gerador, *in verbis*:

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

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

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

O parágrafo único do artigo 51 do Código Tributário Nacional informa que, “para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.”

Dessa forma, verifica-se que o elemento material da regra-matriz de incidência do imposto sobre produtos industrializados é identificado a partir dos verbos industrializar, importar (produtos industrializados) e arrematar (produtos industrializar).

Maior detalhamento acerca do que se entende como industrialização é extraído do artigo 4º, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – Decreto nº 7.212, de 15/06/2010 - que define como tal “qualquer operação que

modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo”, sendo caracterizada como transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou reacondicionamento e renovação ou recondicionamento.

Ademais, cabe, ainda, destacar a existência de exclusões do conceito de industrialização, para fins de incidência do imposto, elencadas no artigo 5º¹, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados.

¹ Art. 5º Não se considera industrialização:

I - o preparo de produtos alimentares, não acondicionados em embalagem de apresentação:

a) na residência do preparador ou em restaurantes, bares, sorveterias, confeitarias, padarias, quitandas e semelhantes, desde que os produtos se destinem a venda direta a consumidor; ou

b) em cozinhas industriais, quando destinados a venda direta a pessoas jurídicas e a outras entidades, para consumo de seus funcionários, empregados ou dirigentes;

II - o preparo de refrigerantes, à base de extrato concentrado, por meio de máquinas, automáticas ou não, em restaurantes, bares e estabelecimentos similares, para venda direta a consumidor;

III - a confecção ou preparo de produto de artesanato, definido no art. 7º;

IV - a confecção de vestuário, por encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou na residência do confeccionador;

V - o preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional;

VI - a manipulação em farmácia, para venda direta a consumidor, de medicamentos officinais e magistrais, mediante receita médica;

VII - a moagem de café torrado, realizada por estabelecimento comercial varejista como atividade acessória;

VIII - a operação efetuada fora do estabelecimento industrial, consistente na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte:

a) edificação (casas, edifícios, pontes, hangares, galpões e semelhantes, e suas coberturas);

b) instalação de oleodutos, usinas hidrelétricas, torres de refrigeração, estações e centrais telefônicas ou outros sistemas de telecomunicação e telefonia, estações, usinas e redes de distribuição de energia elétrica e semelhantes; ou

c) fixação de unidades ou complexos industriais ao solo;

IX - a montagem de óculos, mediante receita médica;

X - o acondicionamento de produtos classificados nos Capítulos 16 a 22 da TIPI, adquiridos de terceiros, em embalagens confeccionadas sob a forma de cestas de natal e semelhantes;

XI - o conserto, a restauração e o recondicionamento de produtos usados, nos casos em que se destinem ao uso da própria empresa executora ou quando essas operações sejam executadas por encomenda de terceiros não estabelecidos com o comércio de tais produtos, bem como o preparo, pelo consertador, restaurador ou recondicionador, de partes ou peças empregadas exclusiva e especificamente naquelas operações;

XII - o reparo de produtos com defeito de fabricação, inclusive mediante substituição de partes e peças, quando a operação for executada gratuitamente, ainda que por concessionários ou representantes, em virtude de garantia dada pelo fabricante;

XIII - a restauração de sacos usados, executada por processo rudimentar, ainda que com emprego de máquinas de costura;

XIV - a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento comercial varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas; e

XV - a operação de que resultem os produtos relacionados na Subposição 2401.20 da TIPI, quando exercida por produtor rural pessoa física.

Parágrafo único. O disposto no inciso VIII não exclui a incidência do imposto sobre os produtos, partes ou peças utilizados nas operações nele referidas.

A análise do elemento material permite a identificação de operações de industrialização – ou suas equiparadas – que são aptas ao surgimento da incidência do IPI e, por consequência, gerar o seu respectivo creditamento nas fases posteriores de um ciclo produtivo.

1.1.2 Elemento temporal

O elemento temporal permite a identificação do momento em que se passa a existir a relação jurídico tributária. Nas palavras de Paulo Barros de Carvalho,

Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.²

A identificação do elemento temporal para o imposto sobre produtos é fornecida pelo Código Tributário Nacional, em seu artigo 46, *in verbis*:

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

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

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

A partir do excerto legal acima transcrito, verifica-se que no caso de importação, o elemento temporal é o desembaraço aduaneiro; para o caso de arrematação, é o próprio momento da arrematação; e, por fim, no caso de industrialização, o momento da saída do produto do estabelecimento.

Importante alerta acerca do elemento temporal para as hipóteses de industrialização é realizada por José Eduardo Tellini Toledo, conforme segue,

(...) não obstante o legislador complementar tenha eleito o fato 'saída' como o critério temporal da hipótese de incidência, como já mencionado anteriormente, haverá a necessidade de que essa 'saída' seja decorrente de um 'ato' ou 'negócio jurídico' que promova

² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 243.

a transferência da posse ou propriedade para outra empresa (ou estabelecimento diferente daquele que realizou a operação – processo – de industrialização); além disso o objeto dessa saída deve ser um ‘produto industrializado’, sem o que será impossível quantificar o valor devido pela conduta humana realizada (em outras palavras, quantificar a base de cálculo).³

A definição do elemento temporal, conforme observado, vai determinar o momento em que surge a relação jurídico-tributária, o que pode permitir, também, a configuração de créditos de IPI em operações futuras com o produto dentro do mesmo ciclo produtivo.

1.1.3 Elemento espacial

O elemento espacial reveste-se de maior simplicidade de compreensão. Ele representa decorrência direta da competência da União Federal para a instituição e cobrança do imposto sobre produtos industrializados.

A pequena participação elaborativa na definição do elemento espacial do imposto sobre produtos industrializados é destacada por Paulo Barros de Carvalho, conforme se depreende da seguinte lição,

(...) exações do estilo do IPI ou do ICMS apresentam pequena participação elaborativa, no que tange ao fator condicionante de espaço. Seja qual for o lugar em que o fato ocorra, dentro da latitude eficaz da norma, dão-se por propagados seus legítimos efeitos, não havendo falar-se de pontos particularmente determinados, ou de sub-regiões zelosamente delineadas. O critério espacial coincide, nessas hipóteses, com o âmbito de vigência territorial da lei.⁴

Assim, seja na industrialização, na importação ou na arrematação, o elemento espacial será sempre dentro do território nacional. Apenas no caso da importação, cabe a observação realizada por José Eduardo Tellini Toledo, que segue transcrita,

Por se tratar de introdução em território nacional, de produto de origem estrangeira, esse fato somente poderá ocorrer por meio do

³ TOLEDO, José Eduardo Tellini. **O Imposto sobre Produtos Industrializados – Incidência Tributária e Princípios Constitucionais**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 95.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 241.

ingresso em portos, aeroportos e pontos de fronteira alfandegados, existentes em todo o território nacional.⁵

Com isso, verifica-se que, em virtude do Imposto sobre Produtos Industrializados ser de competência da União, o aspecto espacial determina que os créditos de IPI são gerados em detrimento da própria União.

1.2 ELEMENTOS CONSEQUENTES

1.2.1 Elemento quantitativo

A análise do elemento quantitativo é composta pela base de cálculo e pela alíquota incidente sobre a operação tributada, a revelar, finalmente, o valor da dívida tributária.

Precisa lição se retira, acerca do elemento quantitativo, dos ensinamentos de Paulo Barros de Carvalho, a saber,

O grupo de notícias informativas que o intérprete obtém da leitura atenta dos textos legais, e que lhe fazer possível precisar, com segurança, a exata quantia devida a título de tributo, é aquilo que chamamos de critério quantitativo do consequente das normas tributárias. Há de vir sempre explícito pela conjugação de duas entidades: base de cálculo e alíquota, e sua pesquisa esperta inusitado interesse, posto que é de suma relevância para desvelar peculiaridades ínsitas à natureza do gravame.⁶

A legislação tributária apresenta, para o imposto sobre produtos industrializados, a base de cálculo sobre determinado valor ou sobre determinada unidade de medida, a depender de qual produto se trata.

Já a alíquota é encontrada com base da tabela de incidência do imposto de produtos industrializados (TIPI), conforme ensina José Eduardo Tellini Toledo,

Regra geral, as alíquotas do IPI encontram-se discriminadas na Tabela da Incidência do IPI, por meio da qual, conforme a respectiva classificação fiscal da mercadoria, se encontra a correlata alíquota desse imposto.⁷

⁵ TOLEDO, José Eduardo Tellini. **O Imposto sobre Produtos Industrializados – Incidência Tributária e Princípios Constitucionais**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 101.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 288.

⁷ TOLEDO, José Eduardo Tellini. **O Imposto sobre Produtos Industrializados – Incidência Tributária e Princípios Constitucionais**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 131.

A identificação do elemento quantitativo é pressuposto para a posterior identificação do valor de eventual crédito do IPI, imprescindível para a operacionalização do princípio da não-cumulatividade, como também, para o estudo do tema do presente estudo.

1.2.2 Sujeição ativa do IPI

A relação jurídica tributária é estabelecida entre o sujeito ativo e o sujeito passivo. Por sujeito ativo entende-se o titular do direito ao recebimento da respectiva prestação pecuniária.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 119, define que “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

Essa definição não é isenta a críticas, conforme se observa na lição de Paulo Barros de Carvalho, em alusão a redação ao art. 119, do Código Tributário Nacional:

*(...) Prescreve que **sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir seu cumprimento**. O preceptivo suprime, descabidamente, gama enorme de possíveis sujeitos ativos, reduzindo o campo de eleição, única e tão somente, às pessoas jurídicas de direito público, portadoras de personalidade política. Estamos diante de uma formulação legal que briga com o sistema. Há mandamentos constitucionais que permitem às pessoas titulares de competência tributária a transferência da capacidade ativa, nomeando outro ente, público ou privado, para figurar na relação, como sujeito ativo do vínculo. A despeito dessas autorizações constitucionais (...), insiste o legislador em dizer que só a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm legitimidade para ocupar o tópico de sujeito pretensor nas obrigações tributárias. Levada a sério a letra do art. 119, ruiam todas as construções relativas à parafiscalidade, jogadas ao desconfortável reduto das normas eivadas de invalidade.⁸*

A definição de sujeito ativo desafia o enfrentamento de dois conceitos, a saber: competência tributária e capacidade tributária, conforme se extrai da lição de Luciano Amaro,

Uma coisa é competência tributária (aptidão para instituir o tributo) e outra é a capacidade tributária (aptidão para ser titular do polo ativo da obrigação, vale dizer, para figurar como credor na relação jurídica

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 270.

tributária. A coincidência entre o criador e o credor do tributo ocorre, em geral, com impostos. Assim, por exemplo, a União tem competência tributária, em cujo exercício institui o imposto de renda, e é ela, União, quem figura como sujeito ativo nas obrigações tributárias atinentes a esse imposto.⁹

Da mesma forma como apontado para o imposto de renda, o sujeito ativo do imposto sobre produtos industrializados é estreme de dúvidas, pois a Constituição Federal define a competência da União para a sua instituição, bem como é a União se apresenta como credor do tributo.

Assim, conforme já destacado, o creditamento do IPI é realizado em detrimento da União e, por esse motivo, que a análise da jurisprudência irá apresentar, sempre, em um dos polos da demanda, a União Federal, por intermédio da Fazenda Nacional.

1.2.3 Sujeição passiva do IPI

A sede normativa da definição de sujeição passiva é encontrada nos artigos 121¹⁰, para os casos de obrigação principal, e 122¹¹, para obrigação acessória, ambos do Código Tributário Nacional.

Os sujeitos passivos da obrigação tributária principal, segundo o Código Tributário Nacional, podem ser classificados como contribuinte ou responsável.

O Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados¹², igualmente, estabelece em seus artigos 21¹³ e 22¹⁴, a definição legal para contribuinte,

⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 293.

¹⁰ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

¹¹ Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

¹² Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

¹³ Art. 21. Sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa obrigada ao pagamento do imposto ou penalidade pecuniária, e diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; e

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de expressa disposição de lei.

¹⁴ Art. 22. Sujeito passivo da obrigação tributária acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

responsável e sujeito passivo da obrigação acessória, destacando-se a identidade semântica entre as definições adotadas por aqueles diplomas legais.

No artigo 23¹⁵, o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI), assim como o artigo 123 do CTN, estabelece que as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição do sujeito passivo das obrigações correspondentes.

A partir desses esclarecimentos, passa-se ao estudo mais detido de cada uma das modalidades de sujeição passiva, com o foco na relação jurídico-tributária relativa ao imposto sobre produtos industrializados.

1.2.4 Contribuinte

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 51, define os contribuintes do imposto sobre produtos industrializados, quando prevê que são contribuintes:

- a) o importador ou quem a lei a ele equiparar;
- b) o industrial ou quem a lei a ele equiparar;
- c) o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;
- d) o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Como contribuinte autônomo, previsto no parágrafo único do artigo 51, o CTN informa que é qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação a cada fato gerador que decorra de ato que praticar.

O RIPI, por seu turno, informa, em seu art. 24, que são obrigados ao pagamento do imposto sobre produtos industrializados como contribuinte:

- a) o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira;
- b) o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar;
- c) o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar; e

¹⁵ Art. 23. As convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento do imposto, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição do sujeito passivo das obrigações correspondentes.

- d) os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, quando alcançado pela imunidade prevista no inciso I do art. 18.

Ademais, o parágrafo único do artigo 24 do RIPI informa que se considera contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação a cada fato gerador que decorra de ato que praticar.

Verifica-se, com isso, que há algumas diferenças entre as definições de contribuinte trazidas pelo Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados em relação às do Código Tributário Nacional.

Há, na doutrina, crítica em relação à quarta hipótese de contribuinte acima mencionada, conforme pode ser verificado com José Cassiano Borges e Maria Lúcia dos Reis,

O atual Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, a nosso ver, por equívoco, também enquadra na categoria de contribuintes do IPI aqueles que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos alcançados pela imunidade constitucional, pois, na verdade, quem pratica tais atos, comete infração à legislação tributária, e torna-se responsável pelo pagamento do imposto em virtude da prática de ato ilícito, e não por ter ensejado o nascimento da obrigação tributária, ou seja, o infrator, na realidade, não é contribuinte, porque sua responsabilidade decorre, única e exclusivamente, de ato em desacordo com a legislação tributária.¹⁶

O contribuinte natural do IPI é o estabelecimento industrial, previsto no art. 24, inciso II, do RIPI. Não é por outro motivo que o artigo 8º desse Regulamento informa que o estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações descritas no artigo 4º, da qual resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento.

Por seu turno, o artigo 4º¹⁷ informa quais são as características e modalidades de industrialização, sendo, em resumo, qualquer operação que

¹⁶ BORGES, José Cassiano e REIS, Maria Lúcia dos. **O IPI ao Alcance de Todos**. 1. Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 38-39.

¹⁷ Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como:
I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);
II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);
III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como a transformação, o beneficiamento, a montagem, o acondicionamento ou o reacondicionamento e a renovação ou o recondicionamento.

1.2.5 Estabelecimentos equiparados a industrial

Além dos estabelecimentos industriais, também são contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados, os estabelecimentos equiparados a industriais, conforme art. 24, III, do RIPI. Dessa forma, os artigos 9º a 11¹⁸ trazem a previsão dos estabelecimentos equiparados a industrial.

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

¹⁸ Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos ;

II - os estabelecimentos, ainda que varejistas, que receberem, para comercialização, diretamente da repartição que os liberou, produtos importados por outro estabelecimento da mesma firma;

III - as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento da mesma firma, salvo se aqueles operarem exclusivamente na venda a varejo e não estiverem enquadrados na hipótese do inciso II ;

IV - os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização tenha sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa, por eles efetuada, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos;

V - os estabelecimentos comerciais de produtos do Capítulo 22 da TIPI, cuja industrialização tenha sido encomendada a estabelecimento industrial, sob marca ou nome de fantasia de propriedade do encomendante, de terceiro ou do próprio executor da encomenda ;

VI - os estabelecimentos comerciais atacadistas dos produtos classificados nas Posições 71.01 a 71.16 da TIPI;

VII - os estabelecimentos atacadistas e cooperativas de produtores que derem saída a bebidas alcoólicas e demais produtos, de produção nacional, classificados nas Posições 22.04, 22.05, 22.06 e 22.08 da TIPI e acondicionados em recipientes de capacidade superior ao limite máximo permitido para venda a varejo, com destino aos seguintes estabelecimentos:

a) industriais que utilizarem os produtos mencionados como matéria-prima ou produto intermediário na fabricação de bebidas;

b) atacadistas e cooperativas de produtores; ou

c) engarrafadores dos mesmos produtos;

VIII - os estabelecimentos comerciais atacadistas que adquirirem de estabelecimentos importadores produtos de procedência estrangeira, classificados nas Posições 33.03 a 33.07 da TIPI ;

IX - os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora;

X - os estabelecimentos atacadistas dos produtos da Posição 87.03 da TIPI;

XI - os estabelecimentos comerciais atacadistas dos produtos classificados nos Códigos e Posições

2106.90.10 Ex 02, 22.01, 22.02, exceto os Ex 01 e Ex 02 do Código 2202.90.00, e 22.03, da TIPI, de fabricação nacional, sujeitos ao imposto conforme regime geral de tributação de que trata o art. 222;

XII - os estabelecimentos comerciais varejistas que adquirirem os produtos de que trata o inciso XI, diretamente de estabelecimento industrial, ou de encomendante equiparado na forma do inciso XIII;

XIII - os estabelecimentos comerciais de produtos de que trata o inciso XI, cuja industrialização tenha sido por eles encomendada a estabelecimento industrial, sob marca ou nome de fantasia de propriedade do encomendante, de terceiro ou do próprio executor da encomenda;

XIV - os estabelecimentos comerciais atacadistas dos produtos classificados nos Códigos e Posições 2106.90.10 Ex 02, 22.01, 22.02, exceto os Ex 01 e Ex 02 do Código 2202.90.00, e 22.03, da TIPI, de procedência estrangeira, sujeitos ao imposto conforme regime geral de tributação de que trata o art. 222; e

XV - os estabelecimentos comerciais varejistas que adquirirem os produtos de que trata o inciso XIV, diretamente de estabelecimento importador.

§ 1º Nas hipóteses do inciso IX, a Secretaria da Receita Federal do Brasil:

I - deverá estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora:

a) por conta e ordem de terceiro; ou

b) que adquira mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado; e

II - poderá exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou encomendante predeterminado ou, no caso de importação por conta e ordem, do adquirente.

§ 2º Presume-se por conta e ordem de terceiro, ressalvado o disposto no § 3º, a operação de comércio exterior realizada nas condições previstas no inciso IX:

I - mediante utilização de recursos daquele; ou

II - em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos nos termos da alínea "b" do inciso I do § 1º.

§ 3º Considera-se promovida por encomenda, nos termos do inciso IX, não configurando importação por conta e ordem, a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora que adquira mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior, ressalvado o disposto na alínea "b" do inciso I do § 1º.

§ 4º No caso do inciso X, a equiparação aplica-se, inclusive, ao estabelecimento fabricante dos produtos da Posição 87.03 da TIPI, em relação aos produtos da mesma Posição, produzidos por outro fabricante, ainda que domiciliado no exterior, que revender.

§ 5º O disposto nos incisos XI a XV, relativamente aos produtos classificados nas posições 22.01 e 22.02 da TIPI, alcança exclusivamente aqueles mencionados no parágrafo único do art. 222.

§ 6º Os estabelecimentos industriais quando derem saída a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos de terceiros, com destino a outros estabelecimentos, para industrialização ou revenda, serão considerados estabelecimentos comerciais de bens de produção e obrigatoriamente equiparados a estabelecimento industrial em relação a essas operações.

§ 7º Aos estabelecimentos comerciais atacadistas e varejistas de cigarros e cigarrilhas dos Códigos 2402.20.00, excetuados os classificados no Ex 01, e 2402.10.00 da TIPI, de fabricação nacional ou importados, não se aplicam as equiparações a estabelecimento industrial previstas na legislação do imposto.

§ 8º O previsto no § 7º não se aplica aos estabelecimentos comerciais atacadistas e varejistas que receberem, com suspensão do imposto, cigarros saídos do estabelecimento industrial até 30 de abril de 2009 e cigarrilhas saídas do estabelecimento industrial até 31 de agosto de 2011.

Art. 10. São equiparados a estabelecimento industrial os estabelecimentos atacadistas que adquirirem os produtos relacionados no Anexo III da Lei no 7.798, de 10 de julho de 1989, de estabelecimentos industriais ou dos estabelecimentos equiparados a industriais de que tratam os incisos I a V do art. 9º (Lei nº 7.798, de 1989, arts. 7º e 8º).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se nas hipóteses em que o adquirente e o remetente dos produtos sejam empresas controladoras ou controladas - Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, art. 243, coligadas - Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002, art. 1.099, e Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009, art. 46, parágrafo único, interligadas - Decreto-Lei no 1.950, de 14 de julho de 1982, art. 10, § 2º - ou interdependentes (Lei nº 7.798, de 1989, art. 7º § 1º).

§ 2º Da relação de que trata o caput poderão, mediante decreto, ser excluídos produtos ou grupo de produtos cuja permanência se torne irrelevante para arrecadação do imposto, ou incluídos outros cuja alíquota seja igual ou superior a quinze por cento.

Equiparados a Industrial por Opção

Cumpra esclarecer, ainda, que o RIPI faz distinção entre os estabelecimentos equiparados a industrial (equiparação compulsória), previstos nos artigos 9º e 10; e os estabelecimentos equiparados a industrial por opção (equiparação facultativa), no artigo 11.

O exercício da opção é formalizado de acordo com o previsto no artigo 12 do RIPI, consistente na alteração dos dados cadastrais do estabelecimento, no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ, para sua inclusão como contribuinte do imposto, sendo que a desistência também se dará com tal alteração cadastral.

O estabelecimento optante pela equiparação a estabelecimento industrial, para fins do imposto sobre produtos industrializados, deve cumprir as normas legais e regulamentares correspondentes, conforme apontado por José Cassiano Borges e Maria Lúcia dos Reis,

Uma vez formalizada a opção, o estabelecimento optante agirá como contribuinte do IPI, ficando obrigado ao cumprimento das normas legais e regulamentares correspondentes e podendo se creditar, no livro Registro de Apuração do IPI, pelo imposto incidente sobre os produtos em estoque, relacionados no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência, desde que nessa relação tenham sido discriminados pela classificação fiscal, seguida do respectivo valor.¹⁹

Dentre os estabelecimentos equiparados a industrial existe previsão para estabelecimento comercial atacadista e estabelecimento comercial varejista. Dessa forma, no artigo 14²⁰ do RIPI, é estabelecida a distinção entre esses.

Art. 11. Equiparam-se a estabelecimento industrial, por opção:

I - os estabelecimentos comerciais que derem saída a bens de produção, para estabelecimentos industriais ou revendedores, observado o disposto na alínea “a” do inciso I do art. 14; e
 II - as cooperativas, constituídas nos termos da Lei no 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que se dedicarem à venda em comum de bens de produção, recebidos de seus associados para comercialização.

¹⁹ BORGES, José Cassiano e REIS, Maria Lúcia dos. **O IPI ao Alcance de Todos**. 1. Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 38 e 39.

²⁰ Art. 14. Para os efeitos deste Regulamento, consideram-se:

I - estabelecimento comercial atacadista, o que efetuar vendas:

- a) de bens de produção, exceto a particulares em quantidade que não exceda a normalmente destinada ao seu próprio uso;
- b) de bens de consumo, em quantidade superior àquela normalmente destinada a uso próprio do adquirente; e
- c) a revendedores; e

II - estabelecimento comercial varejista, o que efetuar vendas diretas a consumidor, ainda que realize vendas por atacado esporadicamente, considerando-se esporádicas as vendas por atacado quando, no mesmo semestre civil, o seu valor não exceder a vinte por cento do total das vendas realizadas.

1.2.6 Responsável

A condição de responsável pelo pagamento do imposto sobre produtos industrializados é verificada no artigo 25²¹ do RIPI. A partir da análise de tal previsão

²¹ Art. 25. São obrigados ao pagamento do imposto como responsáveis:

I - o transportador, em relação aos produtos tributados que transportar, desacompanhados da documentação comprobatória de sua procedência;

II - o possuidor ou detentor, em relação aos produtos tributados que possuir ou mantiver para fins de venda ou industrialização, nas mesmas condições do inciso I;

III - o estabelecimento adquirente de produtos usados cuja origem não possa ser comprovada pela falta de marcação, se exigível, de documento fiscal próprio ou do documento a que se refere o art. 372;

IV - o proprietário, o possuidor, o transportador ou qualquer outro detentor de produtos nacionais, do Capítulo 22 e do Código 2402.20.00 da TIPI, saídos do estabelecimento industrial com imunidade ou suspensão do imposto, para exportação, encontrados no País em situação diversa, salvo se em trânsito, quando:

a) destinados a uso ou consumo de bordo, em embarcações ou aeronaves de tráfego internacional, com pagamento em moeda conversível;

b) destinados a lojas francas, em operação de venda direta, nos termos e condições estabelecidos pelo art. 15 do Decreto-Lei no 1.455, de 7 de abril de 1976;

c) adquiridos por empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação, e remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da adquirente; ou

d) remetidos a recintos alfandegados ou a outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação;

V - os estabelecimentos que possuírem produtos tributados ou isentos, sujeitos a serem rotulados ou marcados, ou, ainda, ao selo de controle, quando não estiverem rotulados, marcados ou selados;

VI - os que desatenderem as normas e requisitos a que estiver condicionada a imunidade, a isenção ou a suspensão do imposto;

VII - a empresa comercial exportadora, em relação ao imposto que deixou de ser pago, na saída do estabelecimento industrial, referente aos produtos por ela adquiridos com o fim específico de exportação, nas hipóteses em que:

a) tenha transcorrido cento e oitenta dias da data da emissão da nota fiscal de venda pelo estabelecimento industrial, não houver sido efetivada a exportação;

b) os produtos forem revendidos no mercado interno; ou

c) ocorrer a destruição, o furto ou roubo dos produtos;

VIII - a pessoa física ou jurídica que não seja empresa jornalística ou editora, em cuja posse for encontrado o papel, destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, a que se refere o inciso I do art. 18;

IX - o estabelecimento comercial atacadista de produtos sujeitos ao regime de que trata a Lei no 7.798, de 1989, que possuir ou mantiver produtos desacompanhados da documentação comprobatória de sua procedência, ou que deles der saída;

X - o estabelecimento industrial, relativamente à parcela do imposto devida pelos estabelecimentos equiparados de que tratam os incisos XI e XII do art. 9o, quanto aos produtos a estes fornecidos, na hipótese de aplicação do regime de que trata o art. 222,;

XI - o estabelecimento comercial referido no inciso XIII do art. 9o, pelo imposto devido pelos estabelecimentos equiparados na forma dos incisos XI e XII daquele artigo, quanto aos produtos a estes fornecidos, na hipótese de aplicação do regime de que trata o art. 222 ; e

XII - o estabelecimento importador, relativamente à parcela do imposto devida pelos estabelecimentos equiparados de que tratam os incisos XIV e XV do art. 9o, quanto aos produtos a estes fornecidos, na hipótese de aplicação do regime de que trata o art. 222 .

§ 1o Nos casos dos incisos I e II não se exclui a responsabilidade por infração do contribuinte quando este for identificado.

legal, observa-se que a condição de responsável advém da prática de infrações à legislação tributária.

No que tange à condição de contribuinte substituto, verifica-se, no artigo 26²² do RIPI, que é responsável por substituição o industrial ou equiparado a industrial, mediante requerimento, em relação às operações anteriores, concomitantes ou posteriores às saídas que promover, nas hipóteses e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Dessa forma, o contribuinte substituto assemelha-se à condição de contribuinte por opção, uma vez que, para se tornar contribuinte substituto, o industrial ou equiparado deve fazer requerimento para seu enquadramento.

As hipóteses de responsabilidade solidária estão relacionadas nos artigos 27 a 29²³ do RIPI, sendo importante destacar, dentre suas disposições, as que

§ 2o Na hipótese dos incisos X, XI e XII, o imposto será devido pelo estabelecimento industrial ou encomendante ou importador no momento em que derem saída aos produtos sujeitos ao imposto conforme o regime de que trata o art. 222.

²² Art. 26. É ainda responsável, por substituição, o industrial ou equiparado a industrial, mediante requerimento, em relação às operações anteriores, concomitantes ou posteriores às saídas que promover, nas hipóteses e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

²³ Art. 27. São solidariamente responsáveis:

I - o contribuinte substituído, na hipótese do art. 26, pelo pagamento do imposto em relação ao qual estiver sendo substituído, no caso de inadimplência do contribuinte substituto;

II - o adquirente ou cessionário de mercadoria importada beneficiada com isenção ou redução do imposto pelo seu pagamento e dos acréscimos legais;

III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, pelo pagamento do imposto e acréscimos legais;

IV - o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora, na operação a que se refere o § 3º do art. 9º, pelo pagamento do imposto e acréscimos legais;

V - o estabelecimento industrial de produtos classificados no Código 2402.20.00 da TIPI, com a empresa comercial exportadora, na hipótese de operação de venda com o fim específico de exportação, pelo pagamento do imposto e dos respectivos acréscimos legais, devidos em decorrência da não efetivação da exportação;

VI - o encomendante de produtos sujeitos ao regime de que trata a Lei no 7.798, de 1989, com o estabelecimento industrial executor da encomenda, pelo cumprimento da obrigação principal e acréscimos legais;

VII - o beneficiário de regime aduaneiro suspensivo do imposto, destinado à industrialização para exportação, pelas obrigações tributárias decorrentes da admissão de mercadoria no regime por outro beneficiário, mediante sua anuência, com vistas na execução de etapa da cadeia industrial do produto a ser exportado; e

VIII - o encomendante dos produtos sujeitos ao imposto conforme os regimes de tributação de que tratam os arts. 222 e 223 com o estabelecimento industrial executor da encomenda, pelo imposto devido nas formas estabelecidas nos mesmos artigos.

§ 1o Aplica-se à operação de que trata o inciso III o disposto no § 2o do art. 9o.

§ 2o O disposto no inciso V aplica-se também aos produtos destinados a uso ou consumo de bordo, em embarcações ou aeronaves em tráfego internacional, inclusive por meio de ship's chandler.

Art. 28. São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo, no período de sua administração, gestão ou representação, os acionistas controladores, e os diretores, gerentes ou representantes de

abrangem a responsabilidade dos acionistas controladores, e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, no período de sua administração, gestão ou representação, pelos créditos tributários decorrentes do não recolhimento do imposto no prazo legal, bem como dos curadores quanto ao imposto que deixar de ser pago em razão de isenção tributária prevista no inciso IV do art. 55²⁴.

Impende destacar, ainda, que o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação por sua conta e ordem por intermédio de pessoa jurídica importadora, e o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora respondem solidariamente em caso de infração à norma tributária, por força do artigo 30 do RIPI.

A identificação do sujeito passivo é imprescindível para o conhecimento de quem pode ser titular dos créditos de IPI frente à União Federal.

pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos tributários decorrentes do não recolhimento do imposto no prazo legal.

Art. 29. São solidariamente responsáveis os curadores quanto ao imposto que deixar de ser pago, em razão da isenção de que trata o inciso IV do art. 55.

²⁴ Art. 55. São isentos do imposto, até 31 de dezembro de 2014, os automóveis de passageiros de fabricação nacional, equipados com motor de cilindrada não superior a dois mil centímetros cúbicos, de no mínimo quatro portas, inclusive a de acesso ao bagageiro, movidos a combustíveis de origem renovável ou sistema reversível de combustão, quando adquiridos por:

(...)

IV - pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal.

CAPÍTULO II – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E CONCEITOS APLICÁVEIS AO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

O presente capítulo é dedicado ao estudo dos princípios constitucionais e institutos que interessam ao estudo do creditamento do imposto sobre produtos industrializados nas aquisições de insumos imunes, isentos, não-tributados e tributados à alíquota zero.

Dessa forma, importantes princípios constitucionais aplicáveis a essa espécie tributária, por não apresentarem relação direta com o tema proposto, não serão objeto de análise neste trabalho.

2.1 IMUNIDADE, ISENÇÃO, NÃO-TRIBUTAÇÃO E ALÍQUOTA ZERO.

2.1.1 Imunidades

As imunidades representam, para parcela da doutrina, limitações constitucionais ao poder de tributar. Dessa forma, em todas as hipóteses que a Constituição Federal impõe uma limitação ao poder de tributar, ainda que com *nomen juris* diverso, estar-se-á diante de uma imunidade.

Na dicção de Sacha Calmon Navarro Coêlho, “a imunidade é uma heterolimitação ao poder de tributar. A vontade que proíbe é a do constituinte. A imunidade habita exclusivamente no edifício constitucional.”²⁵

Não é diversa a lição de Luciano Amaro,

A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.

O fundamento das imunidades é a preservação de valores que a Constituição reputa relevantes (a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão etc.), faz com que se ignore a eventual (ou efetiva) capacidade econômica revelada pela pessoa (ou revelada na situação),

²⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 179.

proclamando-se, independentemente da existência dessa capacidade, a não tributabilidade das pessoas ou situações imunes.²⁶

Em completa conceituação do instituto, abarcando os elementos jurídicos substanciais à sua natureza, Paulo Barros de Carvalho define a imunidade como,

(...) a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.²⁷

No que tange à importância das imunidades para o sistema tributário, vale colacionar o que ensina Eduardo Domingos Bottallo,

A grande importância de se identificar uma situação de imunidade é a de que nenhuma lei – federal, estadual, distrital ou municipal – direta ou indiretamente, sob qualquer pretexto, poderá querer alcançar as pessoas ou bens resguardados da tributação pelo constituinte. (...)

A imunidade configura-se, pois, para o seu beneficiário, como direito líquido e certo, impostergável e inafastável, encontrando-se evadas de inconstitucionalidades quaisquer disposições normativas inferiores que procurem burlar a dicção constitucional. (...)

(...) a imunidade visa assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livre das interferências ou perturbações da tributação.²⁸

Em relação à natureza jurídica do instituto da imunidade, importa, mais uma vez, externar o ensinamento de Paulo Barros de Carvalho,

As manifestações normativas que exprimem as imunidades se incluem no subdomínio das sobrenormas, metaproposições prescritivas que colaboram, positiva ou negativamente, para traçar a área de competência das pessoas titulares de poder político, mencionando-lhes os limites materiais e formais da atividade legiferante.²⁹

Destaca-se que o estudo é voltado, também, para a verificação de possibilidade de creditamento do IPI quando da aquisição de insumos imunes.

²⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 150.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 174.

²⁸ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI (Imposto sobre produtos industrializados)**. 1. ed. — São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 108-109.

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 172.

2.1.2 Isenção

A isenção apresenta regulação específica no Código Tributário Nacional, em seus artigos 176 e seguintes³⁰. A isenção se apresenta, na Codificação Tributária, como uma forma de exclusão do crédito tributário, conforme definido no artigo 175³¹.

A doutrina apresenta diferentes definições do instituto da isenção. Fala-se em ser a isenção um favor legal de dispensa do pagamento de tributo devido; em fato impeditivo do impacto da norma que institui o tributo; em regra que incide para que a norma de tributação não possa incidir; dentre outras.

Luciano Amaro, ao dissertar sobre isenção, fazendo referência a outros institutos – imunidade, não incidência -, informa,

Finalmente, a *isenção*. O que há aqui é uma técnica peculiar utilizada no processo de definição do campo de incidência. Suponhamos que o legislador possa, num universo de cem espécies, tributar noventa (porque as outras dez são imunes e, portanto, ficaram fora do campo onde a competência tributária pode ser exercitada). Se o legislador ordinário *não* tributar essas noventa espécies, total ou parcialmente, teremos a situação que referimos no parágrafo anterior (não incidência pura e simples). Mas pode ocorrer que o legislador, pretendendo tributar parte das noventa espécies, decida, em vez de relacionar as espécies que efetivamente queira gravar, optar pela técnica da isenção, que consiste em estabelecer, *em regra*, a tributação do universo, e, *por exceção*, as espécies que ficarão fora

³⁰ Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:

I - às taxas e às contribuições de melhoria;

II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

³¹ Art. 175. Excluem o crédito tributário: I - a isenção; II - a anistia. Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente.

da incidência, ou seja, continuarão *não tributáveis*. Essas espécies excepcionadas dizem-se *isentas*.³²

Uma análise que sobressai das definições apontadas, com respectiva exemplificação, é observada nos comentários de Paulo Barros de Carvalho,

Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, *parcialmente*. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente.

(...)

Outro exemplo: o queijo tipo Minas é isento do IPI. Quer significar que uma norma de isenção foi dirigida contra a regra-matriz daquele gravame federal, mutilando o critério temporal da hipótese, precisamente no tópico do complemento do verbo. Com isso, a amplitude do núcleo hipotético, que abarcava até aquele instante todos os produtos industrializados, perde um elemento do seu conjunto – o queijo tipo Minas.³³

Interessante crítica é observada na doutrina em relação à tradição de se estudar os institutos da imunidade e da isenção conjuntamente, fazendo-se paralelismo entre eles, conforme assevera Paulo Barros de Carvalho,

Visão dessa ordem não se coaduna com a devida compreensão do papel sistemático que a norma de imunidade e a de isenção desempenham na fenomenologia jurídico-tributária em nosso país. O paralelo não se justifica. São proposições normativas de tal modo diferentes na composição do ordenamento positivo que pouquíssimas são as regiões de contacto. Poderíamos sublinhar tão somente três sinais comuns a circunstância de serem normas jurídicas válidas no sistema; integrarem a classe das regras de estrutura; e tratarem de matéria tributária. Quanto ao mais, uma distância abissal separa as duas espécies de unidades normativas. O preceito imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo (...).

São categorias jurídicas distintas, que não se interpenetram, mantendo qualquer tipo de relacionamento no processo de derivação

³² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 279.

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 408.

ou de fundamentação, a não ser em termos muito oblíquos e indiretos.³⁴

Não é demais destacar que outra hipótese a ser estudada é a possibilidade de creditamento do IPI quando da aquisição de produtos isentos.

2.1.3 Alíquota zero

A viabilidade da utilização da técnica da alíquota zero é decorrente do §1º do artigo 153 da Constituição Federal, ao facultar ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas, dentre outros, do imposto sobre produto industrializado.

Dessa forma, possibilitou o legislador constitucional a alteração de alíquota da exação, podendo chegar à zero, pelo Poder Executivo. Tal providência constitucional permite maior agilidade na intervenção da economia por esse Poder, revelando a face da extrafiscalidade da espécie tributária.

Em referência à agilidade possibilitada pela técnica da alíquota zero, Sacha Calmon Navarro Coêlho assim ensina,

A crítica dos que inadmitem a alíquota zero, concessa vênua, é paradoxalmente muito mais 'formal' do que 'funcional'. Não há nada mais funcional do que a alíquota zero como técnica de tributação, sendo de grande utilidade prática nos gravames do fato gerador genérico com alíquotas múltiplas e seletivas. Efetivamente, no campo do IPI e do Imposto de Importação, o fato jurígeno tributário é genérico. Específicas são as alíquotas por produto.

Em situações que exijam decisões rápidas em resposta à conjuntura, muita vez, é conveniente não tributar temporariamente dado produto. Isentá-lo para novamente tributá-lo e assim por diante demandaria tempo e submissão a princípios irredutíveis, tais quais o da legalidade e o da anterioridade da lei tributária em relação ao exercício da cobrança do tributo. Por ser 'funcional' a técnica da alíquota zero, substitui com vantagem a isenção.³⁵

O entendimento de Paulo Barros de Carvalho é que a alíquota zero refere-se ao mesmo fenômeno jurídico da isenção, conforme se observa do seguinte excerto,

É o caso da alíquota zero. Que experiência legislativa será essa que, reduzindo a alíquota a zero, aniquila o critério quantitativo do antecedente da regra-matriz do IPI? A conjuntura se repete: um preceito é dirigido à norma-padrão, investindo contra o critério

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 175 e 176.

³⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 197.

quantitativo do consequente. Qualquer que seja a base de cálculo, o resultado será o desaparecimento do objeto da prestação. Que diferença há em inutilizar a regra de incidência, atacando-a num critério ou noutro, se todos são imprescindíveis à dinâmica da percussão tributária? Nenhuma. No entanto, o legislador designa de isenção alguns casos, porém, em outros, utiliza fórmulas estranhas, como se não se tratasse do mesmo fenômeno jurídico. Assim ocorre com supressões do critério temporal (suspensão ou diferimento do imposto) e do critério material, quando se compromete o verbo (chamada de *definição negativa de incidência*).³⁶

Também faz parte do presente estudo a verificação da possibilidade de credimentamento de IPI quando da aquisição de insumos tributados com alíquota zero.

2.1.4 Não incidência

A não incidência comporta, na doutrina, uma subdivisão didática, pois há doutrinadores que entendem, como Luciano Amaro, que “todos os fatos que não têm a aptidão de gerar tributos compõem o campo da não incidência (de tributo)”.³⁷

Ainda que não concorde com essa classificação, Paulo Barros de Carvalho, explicando o entendimento predominante na doutrina da não incidência, informa a subdivisão mencionada, *in verbis*,

Há consenso entre os especialistas no consignar as diferenças entre imunidade, isenção e não incidência, convindo dizer que, ultimamente, vem prosperando a lição mediante a qual as três categorias mereceriam considerar-se casos de não incidência, agregando-se a cada uma, pela ordem, as seguintes expressões: estabelecida na Constituição (imunidade); prevista em lei (isenção); e pura e simples (não incidência em sentido estreito).³⁸

Sacha Calmon Navarro Coêlho, também fazendo a distinção entre a imunidade, a isenção e a não incidência natural ou pura, assim ensina,

Se, sob o ponto de vista do Direito Positivo, a imunidade e a isenção são *declarações expressas do legislador sobre fatos ou aspectos de fatos ou estados de fato, negando-lhes efeitos tributários impositivos*, não vemos como, neste plano, compará-las com a chamada ‘não incidência natural ou pura’. A imunidade e a isenção são, existem, vêm de *entes legais positivos*. A não incidência natural ou pura como

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 409.

³⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 279.

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 162.

tal inexistente, é um não ser. A imunidade e a isenção são técnicas legislativas.³⁹

Vale, mais uma vez, retornar à lição de Luciano Amaro, onde apresenta a compreensão acerca da não incidência de maneira abrangente, ou, em outras palavras, incluindo os conceitos de isenção e de imunidade na sua definição,

Os fatos integrantes do campo da não incidência podem apresentar-se com diversas roupagens jurídicas. Fatos há que, por se situarem longe dos modelos de situações reveladoras de capacidade contributiva, nem sequer são cogitados como suportes materiais de tributos (por exemplo, o fato de alguém respirar, ou de olhar as estrelas); outros, embora pudessem ter sido incluídos no rol das situações tributáveis, não o foram (ou porque o legislador não o quis ou porque lhe falecia competência para fazê-lo). Em todas essas situações, estamos inegavelmente no campo da *não incidência*. Esse campo é integrado, ainda, pelas situações *imunes* e *isentas* (nas quais, portanto, o tributo também não incide).⁴⁰

A não incidência encerra as hipóteses a serem estudadas em relação à possibilidade de creditamento de IPI, pois há, também, debate – na doutrina e jurisprudência – acerca da viabilidade de creditamento de IPI quando da aquisição de insumos que não tem a incidência desse imposto.

2.2 PRINCÍPIOS

2.2.1 Princípio da não cumulatividade

O princípio da não cumulatividade para o imposto sobre produtos industrializados tem sede material no artigo 153, §3º, II, da Constituição Federal, onde se informa que o imposto será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Esse princípio visa evitar o que a doutrina denomina de “efeito cascata”, ou seja, que o tributo incida diversas vezes sobre a mesma base dentro de um mesmo ciclo produtivo, ou, nas palavras de José Eduardo Tellini Toledo,

(...) nota-se que a finalidade do princípio da não-cumulatividade é justamente evitar a tributação ‘em cascata’, assegurando ao contribuinte apenas o pagamento da diferença porventura existente,

³⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 193.

⁴⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 279.

quando do encerramento do período de apuração desses impostos, decorrente do confronto entre seus créditos e débitos.⁴¹

Uma das características do princípio da não cumulatividade é representar limite objetivo, conforme destacado nas palavras de Paulo Barros de Carvalho,

O princípio da não cumulatividade é do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos.⁴²

Em relação à cobrança do imposto nas operações anteriores, conforme se observa na dicção constitucional do princípio, relevante alerta é retirado da seguinte lição de José Eduardo Tellini Toledo,

É importante ressaltar que o legislador constituinte, ao estabelecer que a compensação poderá ser feita com o montante 'cobrado' nas operações anteriores, em momento algum pretendeu estabelecer ou determinar a necessidade de que haja a efetiva comprovação de que o imposto incidente na operação anterior foi efetivamente recolhido aos cofres públicos.⁴³

A não cumulatividade do imposto é garantida por meio da compensação dos valores cobrados nas operações anteriores, de acordo com as palavras de Eduardo Domingos Bottallo,

Pode-se dizer, portanto, que a compensação é o meio cujo emprego afasta o efeito da 'cumulatividade' do IPI, que a Constituição veda. Dito de outro modo, o 'combate', por assim dizer, à cumulatividade está preso à eficácia do sistema de compensação previsto na Constituição.

Ao instituir tal sistema, o legislador constituinte teve em mira favorecer o contribuinte (de direito) deste tributo, aliviando a pressão sobre seus custos de produção, o que, em última análise, reverte em prol do consumidor final (contribuinte de fato), mediante a determinação de preços menos onerados pela carga fiscal.⁴⁴

⁴¹ TOLEDO, José Eduardo Tellini. **O Imposto sobre Produtos Industrializados – Incidência Tributária e Princípios Constitucionais**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 144.

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 160.

⁴³ TOLEDO, José Eduardo Tellini. **O Imposto sobre Produtos Industrializados – Incidência Tributária e Princípios Constitucionais**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 145.

⁴⁴ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI (Imposto sobre produtos industrializados)**. 1. ed. — São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 45.

Assim, é em virtude do princípio da não cumulatividade que existe toda a metodologia de creditamento do IPI, o que, por via de consequência, ganha relevo ao presente estudo.

2.2.2 Princípio da seletividade

O princípio da seletividade, aplicável ao imposto sobre produtos industrializados, tem sede material no artigo 153, §3º, I, da Constituição Federal, o qual dispõe que o imposto “será seletivo, em função da essencialidade do produto”.

O princípio da seletividade impõe que o gravame do tributo seja inversamente proporcional a essencialidade do produto, ou, conforme dicção de José Eduardo Tellini Toledo acerca do texto constitucional,

Tal dispositivo constitucional tem por finalidade prestigiar com uma tributação reduzida aos gêneros de primeira necessidade, tributando, em contrapartida, com uma alíquota maior os produtos supérfluos.⁴⁵

A essencialidade do imposto sobre produtos industrializados, conjugada com a sua característica de extrafiscalidade, é destacada nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho,

Ocorre que o IPI deve ser obrigatoriamente seletivo em função da essencialidade do produto, porque assim o determina a Constituição. Esta essencialidade está voltada às necessidades do consumidor final (remédios com pouco IPI e pote de *escargot* com muito IPI). Na maior parte das vezes, está voltada mesmo às necessidades da produção industrial e às políticas de extrafiscalidade. É o IPI um agente de intervenção na economia e na livre concorrência, além de constituir barreira alfandegária, função reservada aos impostos aduaneiros.⁴⁶

Aduzindo o princípio da seletividade como técnica de implementação de justiça fiscal, Luciano Amaro ainda adverte acerca da aplicação do princípio como forma de atenuar a regressividade dos impostos indiretos⁴⁷, conforme se verifica na seguinte passagem,

No campo dos impostos indiretos, que se caracterizam por sua regressividade, esta pode ser atenuada pela *aplicação da*

⁴⁵ TOLEDO, José Eduardo Tellini. **O Imposto sobre Produtos Industrializados – Incidência Tributária e Princípios Constitucionais**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 139.

⁴⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 346.

⁴⁷ Impostos indiretos são aqueles que apresentam repercussão econômica nos contribuintes de fato, como o IPI e o ICMS.

seletividade em função da essencialidade dos bens (...). A seletividade apresenta-se aí como uma técnica de implementação da justiça fiscal.⁴⁸

É interessante observar a força de atração do princípio da seletividade do imposto sobre produtos industrializados, que implica que os insumos e componentes dos produtos essenciais também devem estar submetidos a um tratamento fiscal – no caso, do IPI – menos gravoso. É o que se extrai da lição de Eduardo Domingos Bottallo,

(...) temos para nós que o valor dos ‘componentes’ se agrega ao do produto final, vale dizer, ao preço final dos produtos industrializados e, nesta medida, também é computado na base de cálculo do IPI. Ora, se, eventualmente, o imposto incidir, de modo mais gravoso, sobre os ‘componentes’, de pouco valerá a legislação exonerar ou minimizar a tributação sobre o produto final. Com efeito, por via indireta, o IPI, de algum modo (ainda que mais ‘diluído’), sobre ele se fará sentir, infringindo, de consequência, o princípio da seletividade.⁴⁹

Em sentido contrário à força de atração, ou, em outros termos, a força repulsora do princípio da seletividade do imposto sobre produtos industrializados também é destacada por Eduardo Domingos Bottallo, conforme exemplificação a seguir,

Tal situação ficou caracterizada, de modo bastante nítido, quando o legislador pretendeu beneficiar a produção de açúcar de cana em determinadas regiões do País, através da concessão de créditos presumidos de IPI.⁵⁰

Ainda que alguns pretendessem encontrar fundamento de validade para tal medida no art. 151, I, da CF⁵¹, ela, de modo claro e contundente, distorcia o sentido do princípio da seletividade, porque, indiretamente, acarretava diferenciação de alíquotas para o mesmo produto, levando em conta o critério de origem (fonte de produção), que nada tem a ver com este postulado.⁵²

Importante observar que a seletividade não tem relação com a capacidade contributiva, pois um produto bastante consumido por parcela da população de mais

⁴⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 142.

⁴⁹ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI (Imposto sobre produtos industrializados)**. 1. ed. — São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 68.

⁵⁰ Esta outorga foi objeto do art. 42 da Lei 9.532, de 10.12.1997, revogado, a partir de 1.º de janeiro de 1999, pelo art. 22, II, *b*, da Lei 9.779, de 19.01.1999

⁵¹ Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País (...).

⁵² BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI (Imposto sobre produtos industrializados)**. 1. ed. — São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 71.

baixo nível de renda não necessariamente atenderá ao princípio da seletividade e, por esse motivo, ter gravame mais baixo na tributação do imposto sobre produtos industrializados. Tal análise é bem exemplificada na lição de José Eduardo Tellini Toledo,

Tenho certeza de que o fumo é uma mercadoria supérflua e não essencial. É por tal razão que a alíquota do IPI para esse produto é uma das mais altas.

Ocorre que o hábito (ou vício) do fumo é encontrado nas mais diversas classes sociais de nosso país, dos mais ricos, aos mais pobres.

Assim, apesar de apresentar uma alíquota do IPI elevada (em razão da não essencialidade do produto), certamente atinge contribuintes com maiores e menores capacidades econômicas (e contributivas).

E assim ocorre com outros produtos (por exemplo, bebida alcoólica). Assim, resta claro, pelo exemplo citado, que a maior alíquota do IPI, em função da (não) essencialidade do produto, não apresenta qualquer relação com a capacidade econômica ou contributiva.⁵³

Dessa maneira verifica-se a importância da compreensão do princípio da seletividade, pois este pode apresentar reflexos diretos na questão relacionada ao creditamento do IPI.

2.2.3 Princípio da legalidade tributária

O princípio da legalidade tem sede material no artigo 5º, II, da Constituição Federal, com a previsão que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.”

Por seu turno, o princípio da legalidade tributária tem sede material no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, que proclama que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Ademais, o Código Tributário Nacional também pronuncia o princípio da legalidade, em termos mais específicos que a Constituição Federal, em seu artigo 97⁵⁴, conforme se depreende da lição de Luciano Amaro,

⁵³ TOLEDO, José Eduardo Tellini. **O Imposto sobre Produtos Industrializados – Incidência Tributária e Princípios Constitucionais**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 142-143.

⁵⁴ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

O Código Tributário Nacional exprime o princípio da legalidade (...) ao alinhar, nos incisos do art. 97, o campo reservado à lei. Consoante proclama esse dispositivo, somente a lei pode instituir tributos ou extingui-los, majorá-los ou reduzi-los. A definição do fato gerador da obrigação tributária e do sujeito passivo, a fixação da alíquota e da base de cálculo são também matérias sob reserva de lei, da mesma forma que a cominação de penalidades tributárias, as hipóteses de suspensão da exigibilidade ou de extinção do crédito tributário, bem como a isenção e a anistia (que o CTN engloba sob o rótulo de 'exclusão' do crédito tributário), e, finalmente, as hipóteses de dispensa ou redução de penalidades.⁵⁵

No entanto, também há, no texto da Constituição Federal, norma que mitiga o princípio da legalidade tributária em relação ao imposto sobre produtos industrializados, disposta no artigo 153, §1º, facultando ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar a alíquota de diversos impostos, dentre eles o IPI.

No que tange essa mitigação, cabe trazer à lume a importante ressalva feita por Eduardo Domingos Bottallo, *in verbis*,

É bem de ver-se, entretanto, que a Constituição Federal não renunciou à exigência de lei, posto que, nesta, sempre haverão de ser estabelecidos os parâmetros dentro dos quais a variação das alíquotas poderá ocorrer.⁵⁶

A flexibilização ao princípio da legalidade não pode ser interpretada como uma exceção ao princípio, conforme escólio de José Eduardo Tellini Toledo abaixo,

O disposto no já citado parágrafo primeiro do artigo 153, apesar de algumas vezes ser considerado como uma 'exceção' a essa regra, assim não pode ser considerado, haja vista que, apesar da faculdade outorgada ao Poder Executivo para alterar as alíquotas do IPI, tal 'poder' se encontra limitado em lei.⁵⁷

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

⁵⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 122.

⁵⁶ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI (Imposto sobre produtos industrializados)**. 1. ed. — São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 79.

⁵⁷ TOLEDO, José Eduardo Tellini. **O Imposto sobre Produtos Industrializados – Incidência Tributária e Princípios Constitucionais**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 192.

Em menção à lei veiculadora dos preceitos relativos à regra-matriz de incidência em relação ao princípio da legalidade, ensina Paulo Barros de Carvalho,

Assinale-se que à lei instituidora do gravame é vedado deferir atribuições legais a normas de inferior hierarquia, devendo, ela mesma, desenha a plenitude da regra-matriz da exação, motivo por que é inconstitucional certa prática, cediça no ordenamento brasileiro, e consistente na delegação de poderes para que órgãos administrativos completem o perfil jurídico de tributos. É o que acontece com diplomas normativos que autorizam certos órgãos da Administração Pública federal a expedirem normas que dão acabamento à figura tributária concebida pelo legislador ordinária. Mesmo nos casos em que a Constituição dá ao Executivo Federal a prerrogativa de manipular o sistema de alíquotas, como no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tudo se faz dentro de limites que a lei especifica.⁵⁸

O sistema tributário apresenta um regime de legalidade estrita. Dessa forma, a compreensão da possibilidade de creditamento de IPI na aquisição de insumos isentos, imunes, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero deve ser realizada à luz da Constituição Federal e das leis.

⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 72.

CAPÍTULO III – O DIREITO AO APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS DE IPI NAS AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS, TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO OU NÃO-TRIBUTADOS

O estudo do direito ao aproveitamento dos créditos de IPI nas aquisições de insumos isentos, tributados à alíquota zero ou não-tributados é dividido em duas partes: entendimento doutrinário e entendimento jurisprudencial, para melhor análise do tema.

3.1 ENTENDIMENTO DOUTRINÁRIO

A doutrina não é pacífica em relação ao tema do direito ao aproveitamento dos créditos do imposto sobre produtos industrializados nas aquisições de insumos isentos, tributados à alíquota zero ou não-tributados.

Albino Carlos Martins Vieira, que entende pela não possibilidade de creditamento de insumos isentos, inicia seu embasamento esclarecendo,

O método de apuração do IPI, previsto constitucionalmente, foi o do crédito fiscal (imposto contra imposto), o que impede a subsistência de qualquer 'crédito presumido' ou 'ficto' em operações nas quais não houve a pertinente exação tributária, salvo a exceção que a seguir se explica.⁵⁹

A aludida exceção se refere à possibilidade admitida pela Constituição Federal de criação de crédito presumido, conforme previsto em seu art. 150, §6º⁶⁰. No entanto, observa o autor que tal exceção exige a edição de lei específica sobre a matéria.

Por esse motivo, conclui Albino Carlos Martins Vieira,

Como se percebe, nada impede que o legislador, no uso de suas faculdades constitucionais, possa atribuir a determinada classe de contribuintes do IPI algum tipo de crédito presumido, sem a necessidade de incidência anterior do imposto. Contudo, dever-se-á observar a obrigatoriedade constitucional de previsão normativa em lei específica.

⁵⁹ VIEIRA, Albino Carlos Martins. **O Creditamento do IPI**. 1. ed. Olinda: do Autor, 2005, p. 103.

⁶⁰ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Admitir outro entendimento seria respaldar a ineficácia da norma constitucional, com a redação modificada pela Emenda Constitucional nº 03/93, o que representaria verdadeira burla ao sistema jurídico, contra qualquer método de interpretação adotado, por afronta ao texto maior, a Constituição.

O reconhecimento, por meio de decisão judicial, da concessão de crédito às entradas desoneradas pela 'isenção' corresponde a verdadeiro crédito presumido, o que contraria a disposição citada.⁶¹

Para arrematar a compreensão de Albino Carlos Martins Vieira acerca do creditamento, colaciona-se conclusão onde se faz alusão à isenção, alíquota zero e não-tributados, relacionando com princípios constitucionais, conforme segue,

Para todas as hipóteses explicitadas, a atribuição de crédito a insumos adquiridos, isentos, com alíquota zero ou 'não-tributados' ofende os princípios da seletividade e da legalidade e confere ao julgador uma prerrogativa de legislador positivo, o que viola o princípio da separação dos poderes, cláusula pétreia prevista no art. 60, §4º, III, da CF/1988^{62 63}.

Por outro turno, existem os autores que entendem pela possibilidade do creditamento, conforme orientação do escólio de Eduardo Domingos Bottallo,

(...) tal direito permanece íntegro ainda que contribuintes que realizaram estas operações anteriores deixem de recolher o tributo, ou a União de lança-lo, inclusive, por motivo de isenção. Basta, repita-se, que o tributo possa, em tese, incidir sobre tais operações, para que o abatimento seja devido.

(...)

Do contrário, o incentivo (a isenção) não passaria de mero diferimento da incidência do imposto, uma vez que o contribuinte sofreria gravame equivalente ao que suportaria caso não existisse a exoneração. Em outras palavras, o adquirente de produtos isentos, ou sujeitos a alíquota zero, conquanto viesse a pagar preço aparentemente menor por estes insumos, acabaria suportando carga tributária superior (em virtude de não poder creditar-se), restando anulado, por completo, o efeito buscado pela norma liberatória.⁶⁴

O autor ampara suas conclusões no preceito do artigo 153, §3º, II⁶⁵, da Constituição Federal que, diferentemente da previsão do ICMS (art. 155, §2º, II⁶⁶),

⁶¹ VIEIRA, Albino Carlos Martins. **O Creditamento do IPI**. 1. ed. Olinda: do Autor, 2005, p. 104.

⁶² Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: (...) § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: (...) III - a separação dos Poderes;

⁶³ VIEIRA, Albino Carlos Martins. **O Creditamento do IPI**. 1. ed. Olinda: do Autor, 2005, p. 127.

⁶⁴ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI (Imposto sobre produtos industrializados)**. 1. ed. — São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 51.

⁶⁵ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) § 3º O imposto previsto no inciso IV: (...)II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

não apresenta vedação expressa no que se refere ao creditamento para operações com isenção ou não incidência.

No mesmo sentido é o entendimento de José Eduardo Tellini Toledo, para quem “conceder a isenção e não conceder o direito ao crédito significaria transformar a isenção em simples diferimento, apenas projetando no tempo o recolhimento do IPI”⁶⁷.

Paulo Barros de Carvalho, também entendendo pela possibilidade do creditamento do imposto sobre produtos industrializados, em função da diferença da previsão constitucional entre o IPI e o ICMS, leciona,

A Constituição de 1988 prevê, especificamente para o ICMS, que a isenção ou não incidência, salvo determinação de lei em contrário, não implicará crédito com o montante devido nas operações seguintes e acarretará a anulação do crédito relativo às prestações anteriores. Tal exceção ao princípio constitucional da não cumulatividade é aplicada tão somente ao ICMS, motivo pelo qual nenhuma restrição poderá ser criada no âmbito do IPI, bem como das contribuições sobre a receita ou o faturamento que adotarem o regime da não cumulatividade.⁶⁸

Seguindo a mesma linha de entendimento, Sacha Calmon Navarro Coêlho faz análise do aproveitamento dos créditos acumulados do imposto sobre produtos industrializados a partir da imunidade, chegando a sua conclusão a abarcar a isenção, *in verbis*,

O IPI mantém o princípio da imunidade dos produtos industrializados remetidos para o exterior em sua inteireza. Explica-se: na exportação, a operação é imune. Para que a imunidade seja plena, *impõe-se a manutenção e o aproveitamento dos créditos acumulados nas operações anteriores*, sob pena de, havendo o estorno, restar comprometida a integridade da imunidade ou, o que é pior, a sua finalidade (esforço de exportação). No caso do IPI, o constituinte manteve-se silente. No caso do ICMS, declarou solenemente que, nas hipóteses de *isenção e não incidência* (imunidade), os créditos das operações anteriores, salvo determinação legal em contrário, *não poderiam ser aproveitados* (ver a regulação constitucional do ICMS). Ora, onde o legislador constitucional distingue, não cabe ao intérprete ignorar a distinção, até porque as hipóteses são símileis.

⁶⁶ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

⁶⁷ TOLEDO, José Eduardo Tellini. **O Imposto sobre Produtos Industrializados – Incidência Tributária e Princípios Constitucionais**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 161.

⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 160.

Logo, o crédito das operações anteriores, no caso do IPI, são aproveitáveis em ocorrendo imunidade e, por extensão, isenção.⁶⁹

A partir da compreensão dos diversos posicionamentos doutrinários acerca da possibilidade de creditamento do imposto sobre produtos industrializados na aquisição de insumos isentos, imunes, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero, resta analisar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), o que será realizado a seguir.

3.2 ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL DO STF

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já alternou algumas vezes seu posicionamento acerca do tema de creditamento do imposto sobre produtos industrializados na aquisição de insumos isentos, imunes, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero.

Diante dessa realidade, conjuntamente com o fato de que o posicionamento ou é pela possibilidade ou pela impossibilidade, optou-se por realizar pesquisa para a identificação do entendimento atual e do imediatamente anterior.

A partir dessa metodologia, entende-se que, de forma satisfatória para o escopo do presente trabalho, são obtidos os principais argumentos para cada posicionamento firmado pela Corte Constitucional.

3.2.1 Entendimento anterior

O entendimento anterior do Supremo Tribunal Federal era pela possibilidade de creditamento do imposto sobre produtos industrializados na aquisição de insumos isentos, imunes, não-tributados ou tributados à alíquota zero, conforme se observa dos julgados colacionados a seguir.

3.2.1.1 RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 212.484/RS

O RE 212.484/RS foi interposto pela União Federal, por intermédio da Fazenda Nacional, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-

⁶⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 347-348.

4), que autorizou contribuinte do IPI a creditar-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

A Fazenda Nacional sustentou o entendimento que a decisão do TRF-4 teria ofendido a norma do art. 153, §3º, II, da Constituição Federal, o qual informa da não cumulação do IPI, com a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Na espécie, entendeu a Fazenda Nacional pela inexistência de disposição que autorizasse a compensação entre o que era devido, em cada operação, e o que deveria ser pago, nas operações anteriores, para hipóteses de isenção.

No julgamento, o Ministro Relator Ilmar Galvão ficou vencido, firmou entendimento no sentido de que a regra insculpida no art. 153, §3º, II, da não cumulação, “objetiva (...) impedir a tributação em ‘cascata’, assegurando que, no preço de venda do produto ao consumidor final, a parcela alusiva ao referido tributo corresponderá a percentual que não exceda ao da alíquota deste.”⁷⁰

O Ministro Ilmar Galvão conclui, então, que

(...) 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 da 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 esta sem crédito a compensar.

É claro que nada impede a instituição, pela União, em favor dos industriais, a título de incentivo, do direito ao crédito do imposto presumido, desde que o faça por lei, o que não é o caso dos autos.⁷¹

O Ministro Nelson Jobim, designado para a redação do acórdão, em seu voto vencedor, entendeu que a tributação deve ser realizada no valor que for agregado em cada etapa de operação – afirmando pela própria inutilidade da

⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 212.484 - RS, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, Relator p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 05/03/1998, publicado no DJ em 27-11-1998, p. 728.

⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 212.484 - RS, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, Relator p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 05/03/1998, publicado no DJ em 27-11-1998,, p. 728-729.

sistemática se assim não for entendida -, sob pena de ocorrer mero diferimento do pagamento do tributo, votou pelo direito ao crédito do IPI quando da aquisição de insumos isentos do imposto.

Ademais, o Ministro Nelson Jobim alertou que o não reconhecimento da possibilidade de creditamento de IPI nas aquisições de insumos isentos poderia tornar o tributo cumulativo, além de inviabilizar a concessão de isenções durante o processo produtivo.

Dessa forma, assim restou a redação da ementa do acórdão do RE:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. 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.⁷²

3.2.1.2 RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 350.446/PR

O RE 350.446/PR foi interposto pela União Federal, por intermédio da Fazenda Nacional, contra acórdão do TRF-4, que autorizou contribuinte do IPI a creditar-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de alíquota zero.

A União Federal alegou que o reconhecimento de crédito, pela aquisição de insumos não-tributados ou sujeitos à alíquota zero, diferente do que ocorre com os isentos, é contrário ao disposto no art. 153, §3º, inciso II, do texto constitucional. Assim, sustentou haver diferença entre isenção e alíquota zero, não devendo ser aplicado o entendimento do precedente RE 212.484.

Dessa forma, o pleno do STF analisou a possibilidade de adoção do precedente do RE 212.484 – que analisou o tema na ótica da isenção – para o caso de alíquota zero.

O Ministro Relator, Nelson Jobim, entendeu que o imposto sobre produtos industrializados não é um tributo com fins exclusivamente arrecadatórios, que a CF autoriza o Poder Executivo a alterar a alíquota por mero decreto (art. 153, §1º), para ter esse Poder agilidade para intervir, via política fiscal, nas operações de mercado.

⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 212.484/RS, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 05/03/1998, DJ 27-11-1998.

Por outro lado, a isenção depende de lei e, por esse motivo, não apresenta tal agilidade. Em função dessa diferença entre os institutos é que surgiu a necessidade do legislador criar as duas figuras – isenção e alíquota zero.

O Ministro Relator, a partir de tais premissas, asseverou que “não se admitir o creditamento do valor que corresponderia à isenção, à alíquota-zero ou, mesmo, à não-tributação, é frustrar o objetivo dessas categorias jurídicas que, quando utilizadas, têm objetivos econômicos.”⁷³

Ademais, o Ministro Nelson Jobim ainda elucidou que “a isenção, a alíquota-zero ou a não-tributação em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admito creditamento”⁷⁴, concluindo que, com isso, a isenção, a alíquota-zero ou não tributação se tornam em puro e mero diferimento do tributo, além de redundar em lesão ao princípio da não-cumulatividade.

Por fim, o Ministro Relator conclui seu voto afirmando “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.

Em divergência, o Ministro Ilmar Galvão ponderou em seu voto que a isenção tributária de matéria-prima, quando a saída final do produto é tributada, não teria somente o efeito do diferimento do imposto devido, pois, no seu entender, o real objetivo da isenção, nessa fase da cadeia econômica, seria o de exonerar o produtor do desembolso do valor do tributo devido pela aquisição da matéria-prima.

Outrossim, informa que a isenção, ou alíquota zero, com que é contemplada a matéria-prima não tem o objetivo de beneficiar o adquirente final do produto, mas tão-somente o produtor, com a exoneração provisória do tributo. Quando o Governo pretende beneficiar o adquirente final, ele reduz a alíquota incidente sobre o produto final.

O julgamento teve apenas o voto divergente do Ministro Ilmar Galvão, restando a ementa com a seguinte redação:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob

⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 350.446 - PR, Relator: Ministro NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2002, publicado no DJ 06-06-2003, p. 720.

⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 350.446 - PR, Relator: Ministro NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2002, publicado no DJ 06-06-2003, p. 720.

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.⁷⁵

3.2.2 Entendimento atual

O entendimento atual do Supremo Tribunal Federal é pela impossibilidade de creditamento do imposto sobre produtos industrializados na aquisição de insumos isentos, imunes, não-tributados e tributados à alíquota zero, conforme se observa dos julgados colacionados a seguir.

3.2.2.1 RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 353.657/PR

O RE 353.657/PR foi interposto pela União Federal, por intermédio da Fazenda Nacional, contra acórdão do TRF-4, que autorizou contribuinte do IPI a creditar-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de alíquota zero ou não-tributados, transgredindo, assim, o artigo 153, §3º, inciso II, da Constituição Federal.

O Ministro Relator, Marco Aurélio Mello, em seu voto, realizou análise acerca do princípio da não cumulatividade exaltando que a compensação, via creditamento, pressupõe, conforme estabelecido na Constituição Federal, o valor levado em conta na operação antecedente, o valor cobrado pelo fisco. Assim, na hipótese de alíquota zero ou não tributação, inexistente parâmetro normativo para se definir a quantia a ser compensada.

Com isso, o Ministro Relator inferiu que a utilização de alíquota da operação final para fins de creditamento, nos casos das operações antecedentes serem não tributadas ou de alíquota zero, conflita com o disposto no inciso II do §3º do artigo 153 da Constituição Federal, que informa pela compensação do “montante cobrado nas anteriores”.

⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 350.446 - PR, Relator: Ministro NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2002, publicado no DJ 06-06-2003.

O Ministro aponta, ainda, a afronta ao princípio da seletividade que advém de eventual admissão de creditamento de IPI nas hipóteses analisadas neste estudo, conforme transcrição que segue:

Para demonstrar a contradição interpretativa, tenha-se em conta o produto mais supérfluo existente no mercado, de acordo com a definição da alíquota – isto é, o mencionado no artigo, o cigarro, sujeito ao Imposto sobre Produtos Industrializados à razão de 330% - , e cálculos efetuados pelo conselheiro Henrique Pinheiro Torres, relator do processo 10.940.001046/00-35, da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda. A aquisição do fumo não se submete ao imposto e representa, no valor final, cerca de 15%. A alíquota superlativa, a alíquota mais elevada – da ordem de 330% -, incide sobre 12,5% do preço a varejo do produto final. Para exemplificar valor a varejo – R\$ 2.000,00; base de incidência reduzida – 12,5% de R\$2.000,00, o que equivale a R\$ 250,00; tributo devido – R\$ 250,00 vezes 330%, desaguando em R\$ 825,00. Pois bem, em relação ao insumo, retratando no valor final cerca de 15%, ter-se-á creditamento de quantia resultante da seguinte operação: R\$ 300,00 vezes 330%, ou seja, de R\$ 990,00. Em síntese, o creditamento do que não cobrado, não recolhido, será maior que o tributo devido, resultando, a ficção jurídica, na ausência de tributo a ser recolhido e, mais do que isso, na existência de autêntico ganho pela indústria fumígena. Dar-se-á a transformação de pesada carga tributária – alíquota de 330% - em vantagem, em *plus*, invertendo-se as colocações subjetivas na relação tributária e solapando-se a seletividade prevista na Constituição Federal. O contribuinte deixará de merecer essa qualificação ante o surgimento, se é que assim podemos falar, de verdadeiro tributo negativo, a ser satisfeito pelo Estado, alterando-se as posições na relação jurídica tributária. No exemplo figurado, ter-se-á débito do Estado, que nada recebeu a título de tributo, e relativamente ao insumo, igual a R\$ 165,00. Situação semelhante ocorrerá também com as bebidas, no que sujeitas, na operação final, a alíquotas de até 130%. Com a carne enlatada, ter-se-á crédito, presente o insumo, o boi. Percebe-se, com as principais matérias-primas não tributadas, a extravagância ímpar, a contrariar a ordem constitucional em vigor.⁷⁶

Em relação ao diferimento, o Ministro Relator apontou que a não tributação e a alíquota zero incentivam a atividade industrial ao afastar o desembolso de valores e, com isso, contribui com a manutenção de capital de giro, sendo direcionadas não ao benefício do contribuinte de fato, mas do adquirente de certo insumo indispensável à fabricação, que fica, nessa fase, desonerada do tributo.

A partir do entendimento manifestado no voto do relator, decidiu o pleno do Supremo Tribunal Federal conforme acórdão que segue transcrito:

⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 353.657 - PR, Relator: Ministro MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 25/06/2007, publicado no DJ 07-03-2008, p. 519-520.

IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. 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. IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - CREDITAMENTO - INEXISTÊNCIA DO DIREITO - EFICÁCIA. Descabe, em face do texto constitucional regedor do Imposto sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica.⁷⁷

Como se observa do acórdão acima transcrito, o Pleno do STF entendeu que princípio da não cumulatividade implica na compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores e, sendo assim, não há direito a crédito quando o insumo adquirido foi tributado à alíquota zero.

3.2.2.2 RECURSOS EXTRAORDINÁRIO Nº 566.819/RS

O RE 566.819/RS foi interposto pela empresa Jofran Embalagens Ltda contra acórdão do TRF-4, que assim dispôs:

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. PRESCRIÇÃO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU REDUZIDOS À ALÍQUOTA ZERO. PRESCRIÇÃO DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS.

1. A prescrição do direito à utilização dos créditos presumidos de IPI é quinquenal, na forma do art. 1º do Decreto nº 20.910/32.
2. De acordo com a inteligência do art. 153, § 3º, inc. II, da Constituição Federal, somente os valores efetivamente recolhidos na operação anterior é que podem gerar créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, por ocasião da saída do produto final do estabelecimento industrial.
3. Assim, por não haver ‘cobrança’ do imposto na operação de entrada, relativamente à aquisição de insumos isentos, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero, é vedada a aquisição de crédito – presumido – relativamente a tais operações. Precedentes da Primeira Seção deste Tribunal Regional.
4. A orientação do Pretório Excelso segue no mesmo sentido, consoante se observa dos votos já proferidos no REXT 353.657/PR, ainda pendente de julgamento definitivo.
5. A diferença apurada entre a alíquota devida na operação de entrada dos insumos tributados pelo IPI e aquela incidente sobre o produto final, quando a primeira for menor, não gera crédito do

⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 353.657 - PR, Relator: Ministro MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 25/06/2007, publicado no DJ 07-03-2008.

imposto, uma vez que a variabilidade de alíquotas decorre do princípio da seletividade.⁷⁸

A recorrente defendia a transgressão do artigo 153, §3º, inciso II, da Constituição Federal, alegando que, com base no princípio da não-cumulatividade, faria jus ao creditamento do imposto sobre produtos industrializados, corrigidos monetariamente, em razão da aquisição de insumos e matéria-prima isentos, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero, bem como pela diferença de alíquota, quando a alíquota devida na operação de entrada dos insumos tributados for menor do que a alíquota de saída. Alega, ainda, possuir direito de buscar seus créditos correspondentes a dez anos pretéritos.

A União Federal, por seu turno, em contrarrazões, asseverou, preliminarmente, a inexistência de violação ao texto da Constituição Federal. No mérito, sustentou que a técnica de compensação, prevista na Constituição, não permite a concessão de créditos fictícios, sendo inadequada a identificação entre imposto não-cumulativo e sobre o valor agregado, sendo indevido o creditamento pretendido.

O Ministro Relator, em seu voto, fazendo referência aos Recursos Extraordinários nºs 353.657-5/PR e 370.682-9/SC, informou que o Plenário do Supremo Tribunal Federal, relativamente à aquisição de insumos não-tributados ou sujeitos à alíquota zero, entendeu que o direito ao crédito pressupõe recolhimento anterior do tributo, cobrança implementada pelo Fisco.

No tocante ao insumo sujeito à isenção, o Ministro Relator externou que não existe dado específico a conduzir ao tratamento diferenciado, que permita o creditamento, diferentemente do que ocorre na aquisição de insumos não-tributados ou sujeitos à alíquota zero.

Em relação à hipótese em que se apura diferença entre a alíquota na operação de entrada e na de saída, sendo a primeira maior, o Ministro Relator rechaçou a tese da recorrente com fundamento no princípio da seletividade.

Em decisão, o Plenário, por maioria e nos termos do voto do Relator, negou provimento ao Recurso, vencido o voto do Presidente, Ministro Cezar Peluso.

A acórdão restou assim ementado:

⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 566.819 - PR, Relator: Ministro MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2010, publicado no DJe 10-02-2011, p. 448-449.

IPI – CRÉDITO. A regra constitucional direciona ao crédito do valor cobrado na operação anterior. IPI – CRÉDITO – INSUMO ISENTO. Em decorrência do sistema tributário constitucional, o instituto da isenção não gera, por si só, direito a crédito. IPI – CRÉDITO – DIFERENÇA – INSUMO – ALÍQUOTA. A prática de alíquota menor – para alguns, passível de ser rotulada como isenção parcial – não gera o direito a diferença de crédito, considerada a do produto final.⁷⁹

Dessa forma, entendeu o pleno do Supremo Tribunal Federal que - assim como já observado em relação à alíquota zero (RE nº 353.657/PR) – a aquisição de insumos isentos de IPI não gera, por si só, direito a crédito.

3.2.2.3 AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 783.958/RS

Em pesquisa a julgados mais recentes do Supremo Tribunal Federal para fins de verificação do atual entendimento da Corte Suprema, chegou-se ao RE 783958 AgR/RS.

O agravo regimental no recurso extraordinário nº 783.958/RS foi interposto contra decisão que negou seguimento ao recurso extraordinário, sob o fundamento de que inexistente direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero.

A agravante alegou, em apertada síntese, que negar o creditamento em hipóteses de isenção afronta ao princípio da não-cumulatividade do IPI. O Supremo Tribunal Federal, por seu turno, reafirmou a jurisprudência pacífica da Corte pelo não direito a crédito de IPI em relação à aquisição de insumos isentos, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero, conforme se extrai da ementa a seguir colacionada:

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – Não há direito a crédito de IPI em relação à aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Precedentes. II – Agravo regimental a que se nega provimento.⁸⁰

⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 566.819 - PR, Relator: Ministro MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2010, publicado no DJe 10-02-2011.

⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 783.958 AgR - RS, Relator: Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 13/05/2014, publicado no DJe 29-05-2014.

Desta feita, a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal concluiu que a aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero não gera direito a crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados.

Finalmente, recente notícia publicada no site do Supremo Tribunal Federal, referente ao julgamento do RE 398.365/RS, no qual foi reafirmada a jurisprudência da Suprema Corte sobre o tema. *In verbis*:

Reafirmada jurisprudência sobre créditos de IPI isento, não-tributado e alíquota zero

O Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a repercussão geral e reafirmou sua jurisprudência quanto à inexistência de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) relativo a insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. A decisão foi proferida no Recurso Extraordinário (RE) 398365, de relatoria do ministro Gilmar Mendes.

Segundo o relator, o Supremo possui jurisprudência consolidada quanto às três hipóteses de desoneração, o que justifica a aplicação do mesmo posicionamento ao caso com repercussão geral. “Entendo que a mesma orientação deve ser aplicada ao caso em tela, desta vez na sistemática da repercussão geral, para reconhecer indevido o creditamento do IPI referente à aquisição de insumo não tributado, isento ou sujeito à alíquota zero”, afirmou.

No recurso, a União questiona decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4) que garantiu o creditamento a uma indústria moveleira do Rio Grande do Sul. No entendimento adotado pelo TRF-4, o contribuinte deve creditar-se nessas hipóteses a fim de que o benefício possa ser efetivamente refletido no preço do produto final. Já a argumentação da União foi no sentido de que, no caso da isenção, o surgimento do crédito é impedido pela frustração da tributação. No caso da alíquota zero, o crédito é nulo, e na imunidade e não tributação, o tributo só incide na operação posterior, não havendo configuração de crédito.

“Há jurisprudência consolidada na Corte sobre o assunto. O entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) é no sentido de ser indevido o creditamento do IPI referente à aquisição de insumo não tributado, isento ou sujeito à alíquota zero”, sustentou o ministro Gilmar Mendes. Seu entendimento quanto à existência da repercussão geral e reafirmação da jurisprudência, no Plenário Virtual, foi seguido por maioria, vencido o ministro Marco Aurélio⁸¹.

Como se observa da notícia acima, a jurisprudência do STF encontra-se pacificada com o entendimento – reconhecido em sede de repercussão geral – pela

⁸¹ Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=300062>>. Acesso em 21 out. 2015.

impossibilidade de creditamento de IPI na aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

CONCLUSÕES

O imposto sobre produtos industrializados, tributo de competência da União, em face de suas peculiaridades, apresenta interessantes debates, seja na doutrina ou na jurisprudência, em relação à sua operacionalização.

Um desses aspectos peculiares reside na possibilidade, decorrente do princípio da não cumulatividade aplicável à essa espécie de exação, do creditamento dos valores cobrados nas fases anteriores da cadeia de produção.

O tema do creditamento ganha especial destaque quando da aquisição de insumos isentos, imunes, tributados à alíquota zero ou não-tributados, pois há grande divergência doutrinária quanto à possibilidade da utilização de créditos do imposto nessas hipóteses.

Cumprir destacar que o imposto sobre produtos industrializados é importante instrumento de intervenção na economia à disposição do Governo. Tal papel é possível graças a técnica da alíquota zero.

A alíquota zero, por seu turno, só é viável em função da flexibilização do princípio da legalidade outorgada pela Constituição Federal. A partir dessa flexibilização, o Poder Executivo pode alterar as alíquotas do imposto por meio de decreto.

Outra característica muito relevante do imposto sobre produtos industrializados é a seletividade, que importa na imposição constitucional do imposto ser seletivo a partir da essencialidade do produto.

Questão interessante relacionada à seletividade é levantada por parcela da doutrina ao defender que se determinado produto é tido como essencial e, via de consequência, deve ter um gravame baixo diante do imposto sobre produtos industrializados, seus insumos, da mesma forma, devem ser gravados na mesma intensidade.

Todos esses aspectos devem ser levados em consideração na análise da possibilidade de creditamento dos insumos isentos, imunes, tributados à alíquota zero e não-tributados, pois implicam consequências no ônus tributário para o contribuinte do imposto sobre produtos industrializados.

Na doutrina, são encontrados diversos posicionamentos quanto à possibilidade, ou impossibilidade, de creditamento do imposto nessas hipóteses, sendo que são apresentados relevantes argumentos por ambas as correntes.

Um primeiro argumento oferecido por aqueles que entendem pela possibilidade de creditamento é que sua não ocorrência ocasionaria mero diferimento do recolhimento do tributo, anulando o efeito da isenção, imunidade, tributação por alíquota zero ou não tributação.

Ademais, essa corrente postula que o não creditamento fere o princípio da não cumulatividade, por impor ao contribuinte o recolhimento de parcelas do imposto relativas a operações anteriores.

Ainda, advertem que, quando a Constituição Federal quis que não fosse possível o creditamento, a Carta da República o fez expressamente, como é o caso da previsão para o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

Já a corrente que entende pela não possibilidade de creditamento argumenta que o sistema de créditos adotado no imposto sobre produtos industrializados é o de crédito fiscal. Sendo assim, se não houve crédito em operação anterior, não pode haver creditamento/compensação posteriormente.

Outro aspecto levantado por essa corrente é que a Constituição Federal faculta o crédito presumido, mas essa providência depende de previsão legal. Dessa forma, a concessão de crédito para insumos isentos, imunes, não-tributados ou tributados à alíquota zero representa uma ofensa ao princípio da legalidade.

Há, ainda, o argumento que inexiste parâmetro normativo para se definir a quantia a ser compensada. Dessa forma, há conflito com a regra da compensação prevista na Constituição Federal, além de transformar o magistrado em legislador positivo, em inobservância ao princípio da separação dos Poderes.

Essa divergência também encontra eco na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que já alterou o seu entendimento algumas vezes, mas sedimentou o entendimento pela não possibilidade de creditamento do imposto sobre produtos industrializados naquelas hipóteses.

O entendimento anterior do Supremo Tribunal Federal era de que a sistemática seria inútil, mero diferimento, se não fosse admissível o creditamento. Além de importar em indevida cumulatividade, em desacordo com a norma constitucional que prevê a não cumulatividade.

A alteração do entendimento da Corte Suprema veio com os seguintes argumentos: (1) inexistência de parâmetro normativo para a definição da quantia a

ser compensada em conflito com a regra de compensação expressa pela Constituição Federal; (2) conflito com o princípio da seletividade, em função da utilização de alíquota de outros produtos para fins de cálculo da compensação; (3) a isenção, a não tributação e tributação por alíquota zero não visam beneficiar o consumidor final, mas tão-somente a empresa industrial, em contraposição ao argumento do mero diferimento.

Dessa forma, o Supremo Tribunal Federal pacificou sua jurisprudência fixando a tese de que não há direito a crédito de IPI em relação à aquisição de insumos isentos, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia dos. **O IPI ao Alcance de Todos**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI (Imposto sobre produtos industrializados)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 25 set. 2015.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 25 set. 2015.

BRASIL. Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. **Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 25 set. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 212.484 - RS, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, Relator p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 05/03/1998, publicado no DJ em 27-11-1998. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 06 out. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 350.446 - PR, Relator: Ministro NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2002, publicado no DJ 06-06-2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 06 out. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 353.657 - PR, Relator: Ministro MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 25/06/2007,

publicado no DJ 07-03-2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 06 out. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 566.819 - PR, Relator: Ministro MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2010, publicado no DJe 10-02-2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 06 out. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 783.958 AgR - RS, Relator: Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 13/05/2014, publicado no DJe 29-05-2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 06 out. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Portal de Notícias. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=300062>>. Acesso em 21 out. 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

TOLEDO, José Eduardo Tellini. **O Imposto sobre Produtos Industrializados – Incidência Tributária e Princípios Constitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

VIEIRA, Albino Carlos Martins. **O Creditamento do IPI**. Olinda: do Autor, 2005.