

ANDRÉ MENDES MOREIRA

Doutor (USP) e Mestre (UFMG) em Direito Tributário

Professor Adjunto de Direito Tributário das

Faculdades Milton Campos

Membro da ABRADT, da ABDF e da IFA

Advogado

A NÃO-CUMULATIVIDADE DOS TRIBUTOS

2010

Copyright © 2010 By Editora Noeses
Arte/Diagramação: Denise Dearo
Capa: Ney Faustini

CIP - BRASIL. CATALOGAÇÃO-NA-FONTE
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ.

903121

M836n Moreira, André Mendes.
 A não-cumulatividade dos tributos / André Mendes Moreira. – São
 Paulo : Noeses, 2010.

 Inclui bibliografia. 507 p.
 ISBN 978-85-99349-35-9

 1. Tributos. 2. Não-cumulatividade tributária. I. Título.

CDU 336.2

Primeira edição: Setembro de 2010

Todos os direitos reservados



Editora Noeses Ltda.
Tel/fax: 55 11 3666 6055
www.editoranoeses.com.br

ÍNDICE

PREFÁCIO	XXVII
INTRODUÇÃO.....	XXXIII

Título I

Tributação indireta e não-cumulatividade: os necessários distínguos

Capítulo I

Considerações iniciais	3
------------------------------	---

Capítulo II

Tributos diretos e indiretos.....	5
-----------------------------------	---

2.1. Origem histórica dos conceitos <i>sub examine</i> : a tributação indireta e a repercussão econômica.....	6
---	---

2.2. As classificações possíveis	10
--	----

2.2.1. Critérios econômico-financeiros.....	11
---	----

2.2.1.1. Teoria fisiocrática da repercussão econômica	11
---	----

2.2.1.2. Teoria da contabilidade nacional.....	12
--	----

2.2.1.3. Teoria da capacidade contributiva	14
--	----

2.2.2. Critérios jurídicos.....	17
---------------------------------	----

ANDRÉ MENDES MOREIRA

2.2.2.1. Teoria do rol nominativo	17
2.2.2.2. Teoria do lançamento	21
2.2.2.3. Teoria da natureza do fato tributável.....	22
2.3. A definição adotada pelo ordenamento jurídico brasileiro	25
2.3.1. A tributação indireta à luz da jurisprudência	27
2.3.1.1. Período anterior ao CTN	27
2.3.1.1.1. Os precedentes que originaram a Súmula n. 71.....	29
2.3.1.1.2. As origens da Súmula n. 546.....	31
2.3.1.2. O art. 166 do Código Tributário e as Cortes Superiores	34
2.3.1.2.1. O posicionamento do STF	35
2.3.1.2.2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça	37
2.3.2. As correntes doutrinárias acerca da tributação direta e indireta no Brasil.....	42
2.3.2.1. A corrente pela invalidade, no Direito brasileiro, da divisão de tributos em diretos e indiretos.....	42
2.3.2.2. A corrente que pugna pela validade da classificação diretos/indiretos, desde que moldada pelo critério do art. 166 do CTN (repercussão jurídica).....	45
2.3.2.3. A nossa opinião	48
2.3.3. O conceito brasileiro de tributo indireto: teoria da repercussão jurídica	49

Capítulo III

A não-cumulatividade tributária.....	57
3.1. Considerações preliminares.....	57

A NÃO-CUMULATIVIDADE DOS TRIBUTOS

3.2. Origens	62
3.3. Técnicas	71
3.3.1. Métodos de adição e subtração	71
3.3.2. Número de operações gravadas (plurifasia necessária).....	74
3.3.3. Direito ao crédito sobre bens do ativo imobilizado	75
3.3.4. O creditamento sobre insumos	77
3.3.5. A amplitude do direito ao crédito	78
3.3.6. Apuração por produto e por período	80
3.4. Neutralidade fiscal e tributação do consumo	81
3.5. Cumulatividade residual do IVA e a problemática das isenções	82
3.6. A não-cumulatividade e a regra-matriz de incidência tributária	87
3.6.1. Estrutura formal da norma tributária	88
3.6.2. O instituto da não-cumulatividade em face da norma tributária	91
3.7. Pressupostos da não-cumulatividade: plurifasia e direito ao abatimento	92

Capítulo IV

Relações entre tributação indireta e não-cumulatividade	103
--	------------

Capítulo V

Tributos não-cumulativos no ordenamento jurídico brasileiro	107
5.1. Advertência	107
5.2. Não-cumulatividade em sentido amplo e estrito	108

ANDRÉ MENDES MOREIRA

Título II**A não-cumulatividade no altiplano constitucional****Capítulo VI**

Não-cumulatividade do ICMS e do IPI	117
6.1. A eficácia plena da não-cumulatividade do IPI e do ICMS: da EC n. 18/65 aos dias atuais	117
6.2. Crédito sobre imposto “cobrado” na operação anterior: sentido do vocábulo constitucional	121
6.3. A “compensação” do ICMS e do IPI prescrita pela CR/88 (que substituiu o termo “abatimento”, utilizado pelas constituições pretéritas)	123
6.4. A apuração imposto-contrainposto	124
6.5. A apuração por período de tempo	125
6.6. O transporte de créditos não utilizados para competências subsequentes	126
6.7. As tentativas de restrição da não-cumulatividade por leis estaduais e a jurisprudência do STF: o crédito é sempre integral, independentemente do valor da saída	127
6.8. Os efeitos da isenção ou não-incidência intercalar no ICMS	130
6.8.1. Os dispositivos constitucionais em análise	130
6.8.2. A vedação ao transporte de créditos para as operações e prestações posteriores à isenta ou não-tributada	132
6.8.2.1. As origens da emenda Passos Porto	132
6.8.2.2. Os efeitos da Passos Porto	135
6.8.2.3. A Constituição de 1988	136
6.8.3. O dever de estorno dos créditos das operações anteriores à isenta ou não-tributada	137

A NÃO-CUMULATIVIDADE DOS TRIBUTOS

6.8.4. O direito à manutenção do crédito das prestações anteriores à isenta ou não-tributada.....	139
6.9. Não-incidência, isenção, alíquota zero e direito ao crédito do IPI.....	142
6.9.1. Definição dos institutos.....	142
6.9.2. O direito à manutenção dos créditos de IPI nas saídas isentas, não-tributadas e sujeitas à alíquota zero.....	144
6.9.2.1. A quaestio juris.....	144
6.9.2.2. O direito à manutenção dos créditos de IPI quando o produto final é isento ou sujeito à alíquota zero.....	146
6.9.2.2.1. O posicionamento do STF.....	146
6.9.2.2.2. O nosso entendimento.....	147
6.9.2.2.3. O direito à manutenção dos créditos de IPI quando o produto final é não-tributado.....	150
6.10. A concessão de créditos presumidos de IPI aos adquirentes de insumos isentos, não-tributados e sujeitos à alíquota zero.....	150
6.11. O diferimento e a não-cumulatividade.....	156
6.11.1. A ausência do direito a créditos presumidos na aquisição de produtos sujeitos ao diferimento do ICMS.....	156
6.11.2. A manutenção dos créditos nas saídas com tributação diferida e a impossibilidade de se transferi-los a terceiros sem lei autorizativa....	158
6.12. A vedação ao crédito em caso de perecimento da mercadoria.....	159
6.13. A exportação e o direito à manutenção dos créditos escriturais de IPI e ICMS.....	161

6.14. O ICMS e a problemática da equiparação dos institutos da isenção e da redução de base de cálculo...	165
6.14.1. A Constituição e a Interpretação das regras restritivas de direitos.....	170
6.14.2. A inexistência da intitulada “Isenção Parcial”. Definições ontológico-jurídicas de Isenção e redução de base de cálculo.....	171
6.15. Crédito físico versus crédito financeiro	172
6.15.1. As regras aplicáveis ao IPI.....	174
6.15.2. ICMS	175
6.15.2.1. O crédito físico do Convênio ICM n. 66/88.....	175
6.15.2.2. O crédito financeiro da LC n. 87/96 e o regresso ao crédito físico operado pela LC n. 102/00	177
6.15.3. Comentários sobre o crédito físico como o minimum minimorum da não-cumulatividade	181
6.16. A importação de mercadorias por não-contribuintes: sistemáticas distintas para o IPI e o ICMS.....	183
6.16.1. A evolução jurisprudencial.....	183
6.16.2. Nossa opinião: Necessária incidência de ICMS e IPI nas importações por não-contribuintes. Inexistência de ferimento à não-cumulatividade.....	185
6.17. A substituição tributária para frente e o direito à restituição do tributo pago a maior.....	188
6.17.1. Origens.....	188
6.17.2. Conceito.....	191
6.17.3. A jurisprudência do STF à luz da constituição de 1988	192

A NÃO-CUMULATIVIDADE DOS TRIBUTOS

6.18. A monofasia do ICMS incidente sobre combustíveis em face da não-cumulatividade: análise da Emenda Constitucional n. 33/01.....	199
6.19. O cálculo “por dentro” do ICMS: ausência de ferimento à não-cumulatividade	203
6.19.1. Cálculo “por fora” versus “cálculo por dentro”	203
6.19.2. A forma de cálculo (“por dentro” ou “por fora”) do tributo é indiferente para a não-cumulatividade tributária.....	205
6.20. O diferencial de alíquotas do ICMS e o direito à sua compensação.....	207

Capítulo VII

Não-cumulatividade do PIS/COFINS.....	211
7.1. A previsão constitucional	211
7.2. A não-cumulatividade do PIS/COFINS, inclusive quando devidos na importação de mercadorias e serviços.....	212
7.2.1. A eficácia das normas constitucionais: conceito e modalidades	212
7.2.2. A não-cumulatividade do PIS/COFINS: norma de eficácia limitada de princípio institutivo facultativo.....	215
7.3. A não-cumulatividade do PIS/COFINS que grava as receitas brutas se amolda apenas em parte à do ICMS e IPI	218
7.4. O PIS e a COFINS devidos na importação de bens e serviços.....	220

Capítulo VIII

Não-cumulatividade dos impostos e contribuições residuais	223
8.1. As normas da Lei Maior.....	223

ANDRÉ MENDES MOREIRA

8.2. A jurisprudência	224
8.3. Considerações sobre a plurifasia e o alcance da exigência da não-cumulatividade nos tributos residuais	227

Capítulo IX

O núcleo constitucional da não-cumulatividade à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal ...	229
9.1. A exigência de duas etapas gravadas pelo tributo ..	229
9.2. Os créditos de IPI, ICMS e PIS/COFINS: natureza escritural, direito ao seu transporte para as competências seguintes e à sua manutenção mesmo quando a saída se der em valor inferior ao da entrada	232
9.3. O núcleo inatacável do direito ao crédito.....	233

Capítulo X

Não-cumulatividade: princípio ou regra?	235
10.1. Princípios e regras: distinções fundamentais	235
10.2. A não-cumulatividade enquanto princípio constitucional	238
10.3. O princípio da não-cumulatividade somente atinge seus fins nas exações plurifásicas, que gravam a circulação de riquezas	241

Título III**A não-cumulatividade e as normas infraconstitucionais****Capítulo XI**

Imposto sobre Produtos Industrializados.....	247
11.1. A regra-matriz do IPI	247

A NÃO-CUMULATIVIDADE DOS TRIBUTOS

11.2. A não-cumulatividade do IPI no Código Tributário Nacional.....	252
11.3. A não-cumulatividade na legislação ordinária.....	253
11.3.1. O art. 25 da Lei n. 4.502/64 e suas demais disposições sobre o tema.....	253
11.3.2. As benesses do art. 11 da Lei n. 9.779/99.....	257
11.3.2.1. Direito aos créditos do IPI quando os produtos finais forem isentos ou tributados à alíquota zero	257
11.3.2.2. Direito à compensação dos créditos de IPI acumulados ao longo de um trimestre com outros tributos federais	260
11.4. A não-cumulatividade no Regulamento do IPI.....	261
11.4.1. Disposições preliminares.....	261
11.4.2. Espécies de créditos	262
11.4.3. Os créditos básicos do IPI	264
11.4.3.1. A vedação ao crédito sobre bens do ativo imobilizado	266
11.4.3.2. Matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem...	268
11.4.3.2.1. Matérias-primas	268
11.4.3.2.2. Produtos intermediários..	269
11.4.3.2.2.1. Origem normativa.....	269
11.4.3.2.2.2. Ajurisprudência das Cortes Superiores	274
11.4.3.2.2.3. Conceito de bem intermediário	278
11.4.3.2.2.4. A energia elétrica utilizada na produção	279

ANDRÉ MENDES MOREIRA

11.4.3.2.2.4.1. A impossibilidade de cálculo de créditos do IPI sobre as despesas com energia elétrica: efeitos da imunidade do art. 155, § 3º da CR/88..	282
11.4.3.2.3. Material de embalagem...	283
11.4.3.3. A manutenção do crédito em caso de quebras.....	284
11.4.3.4. A manutenção do crédito nas saídas de sucata, resíduos e assemelhados...	285
11.4.3.5. A manutenção dos créditos relativos aos insumos tributados utilizados no fabrico de produtos para exportação ..	285
11.4.4. Créditos por devolução ou retorno de produtos.....	286
11.4.5. Créditos de outra natureza.....	287
11.4.6. Casos de anulação do crédito.....	288
11.4.6.1. Saídas não-tributadas ou com suspensão do imposto.....	288
11.4.6.2. O estorno dos créditos de insumos no caso de perecimento dos produtos finais	289
11.4.6.3. A obrigação de estornar os créditos quando da devolução de produtos...	290
11.4.6.4. Estorno do crédito de IPI-importação quando o bem é remetido diretamente da repartição aduaneira para outro estabelecimento do importador	291
11.4.7. Créditos decorrentes de incentivos fiscais previstos no Regulamento do IPI.....	291

A NÃO-CUMULATIVIDADE DOS TRIBUTOS

11.4.7.1. Créditos incentivados para as áreas da SUDAM, SUDENE e Amazônia Ocidental.....	291
11.4.7.1.1. Crédito ficto de IPI para empresas inscritas no Programa de Alimentação do Trabalhador que sejam isentas de IRPJ.....	292
11.4.7.1.2. Isenção de IPI para produtos elaborados a partir de insumos agrícolas e vegetais (exceto fumo e bebidas alcoólicas). Direito a créditos presumidos para o comprador dos produtos isentos	293
11.4.7.2. Créditos presumidos concedidos ao exportador para compensar o PIS/COFINS embutidos no custo dos bens nacionais destinados à exportação (Leis ns. 9.363/96 e 10.276/01)	294
11.5. O crédito-prêmio de IPI instituído pelo Decreto-lei n. 491/69	297

Capítulo XII

O Imposto sobre Operações de Circulação Jurídica de Mercadorias e Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação..	301
12.1. A ampla regra-matriz de incidência do ICMS	301
12.2. Disposições gerais sobre a não-cumulatividade....	305
12.2.1. A compensação do montante pago na etapa anterior, em qualquer Estado da Federação..	305
12.2.2. Autonomia dos estabelecimentos.....	306

ANDRÉ MENDES MOREIRA

12.2.3. Período de apuração do imposto: competência mensal.....	306
12.2.4. Formas alternativas de apuração do imposto..	307
12.2.4.1. Apuração por produto.....	307
12.2.4.2. Apuração por estimativa.....	307
12.2.5. Transporte do saldo credor acumulado para as competências subsequentes	308
12.2.6. A transferência do saldo credor a outros contribuintes dentro do mesmo Estado	308
12.2.6.1. A transferência mandatória em decorrência da exportação de mercadorias e serviços	309
12.2.6.2. A norma especial para o saldo credor decorrente de exportação acumulado até 31 de dezembro de 1999	312
12.2.6.3. As transferências condicionadas pela lei.....	312
12.2.7. Idoneidade da documentação e escrituração regular: limites formais para o creditamento do ICMS.....	313
12.2.8. O lustro decadencial para escrituração do crédito de ICMS.....	316
12.3. Os créditos de ICMS	317
12.3.1. Matérias-primas e bens intermediários.....	317
12.3.1.1. Origem normativa dos termos em questão.....	317
12.3.1.1.1. O período do Decreto-lei n. 406/68	317
12.3.1.1.2. O Convênio ICM n. 66/88..	322
12.3.1.1.3. A Lei Complementar n. 87/96	323

A NÃO-CUMULATIVIDADE DOS TRIBUTOS

12.3.1.2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça	324
12.3.1.3. As definições	327
12.3.1.3.1. Matérias-primas	327
12.3.1.3.2. Produtos intermediários..	328
12.3.2. Bens de uso e consumo.....	330
12.3.2.1. Breve histórico normativo.....	330
12.3.2.2. Os julgados do STJ.....	332
12.3.2.3. Definição.....	334
12.3.3. Bens destinados ao ativo permanente	334
12.3.3.1. Histórico normativo	334
12.3.3.2. O conceito de ativo permanente	336
12.3.3.3. O cancelamento dos créditos remanescentes após o decurso de quatro (LC n. 102/00) ou cinco anos (LC n. 87/96)	340
12.3.3.4. A alienação do ativo antes de decorrido o prazo legal e o estorno dos créditos remanescentes.....	342
12.3.3.5. Bens do ativo cedidos em comodato: possibilidade de manutenção do crédito	343
12.3.4. Bens alheios à atividade fim do contribuinte..	345
12.3.4.1. A regra geral.....	345
12.3.4.2. Crédito sobre materiais utilizados na construção de imóveis.....	348
12.3.4.3. Veículos destinados ao transporte pessoal.....	351
12.3.5. Crédito sobre serviços de transporte e comunicação.....	352

ANDRÉ MENDES MOREIRA

12.3.5.1. Histórico normativo	352
12.3.5.2. A jurisprudência.....	353
12.3.5.3. Conclusões.....	354
12.4. A não-cumulatividade e os prestadores de serviço...	355
12.4.1. A prestação de serviços de transporte interes- tadual e intermunicipal.....	356
12.4.1.1. O creditamento sobre os insumos uti- lizados no transporte de mercadorias.	356
12.4.1.2. O transporte de produtos não-tribu- tados e o direito ao crédito sobre o frete.....	360
12.4.2. Não-cumulatividade e prestação de serviços de comunicação.....	361
12.4.2.1. Os créditos de energia elétrica utili- zados na área operacional das em- presas	361
12.4.2.2. O crédito sobre os serviços de comu- nicação utilizados no call center obri- gatoriamente mantido pela operadora de telefonia	363
12.5. O estorno dos créditos incentivados e o art. 8º da Lei Complementar n. 24/75	365

Capítulo XIII

PIS/COFINS incidentes sobre a receita bruta	369
13.1. Intróito.....	369
13.2. Escorço legislativo do PIS e da COFINS.....	370
13.3. A regra-matriz de incidência do PIS/COFINS não-cumulativos	375
13.4. A não-cumulatividade do PIS/COFINS	377
13.4.1. Notas gerais	377

A NÃO-CUMULATIVIDADE DOS TRIBUTOS

13.4.1.1. A natureza escritural dos créditos de PIS/COFINS.....	377
13.4.1.2. Apuração imposto-contrainposto, por período de tempo, com transporte de saldo credor para competências posteriores	378
13.4.1.3. O direito do exportador de compensar os créditos de PIS/COFINS com débitos de outros tributos federais ou de pedir o ressarcimento em espécie.	378
13.4.1.4. O adquirente de produtos e serviços tributados no regime cumulativo (alíquota de 3,65%) faz jus ao crédito integral (alíquota de 9,25%) sobre as suas despesas	380
13.4.1.5. A exigência de duas “etapas” tribu- tadas e as benesses da não-cumula- tividade legal do PIS/COFINS.....	381
13.4.1.5.1. A vedação do crédito so- bre aquisições não-tribu- tadas pelo PIS/COFINS ..	382
13.4.1.5.2. Direito aos créditos do PIS/COFINS quando as saídas forem abrigadas pela isenção, suspensão, alíquota zero ou não-in- cidência.....	383
13.4.2. Os contribuintes sujeitos à não-cumulati- vidade e as exceções à regra.....	384
13.4.2.1. As disposições legais.....	384
13.4.2.2. A apuração do IRPJ pelo lucro real como critério para sujeição à não- cumulatividade do PIS/COFINS: violação ao princípio da isonomia ...	390

ANDRÉ MENDES MOREIRA

13.4.3. A monofasia do PIS/COFINS e a não-cumulatividade tributária.....	392
13.4.3.1. O regime monofásico das contribuições	392
13.4.3.2. A sujeição dos contribuintes monofásicos à não-cumulatividade do PIS/COFINS.....	394
13.4.4. Empresas sujeitas ao regime misto (cumulativo e não-cumulativo): apuração direta ou proporcional dos créditos	396
13.4.5. As espécies de créditos do PIS/COFINS.....	398
13.4.5.1. Os créditos de bens adquiridos para revenda	398
13.4.5.2. Bens e serviços utilizados como insumos	400
13.4.5.3. Energia térmica e elétrica.....	402
13.4.5.4. Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos.....	403
13.4.5.5. Leasing (arrendamento mercantil)...	404
13.4.5.6. Bens do ativo imobilizado.....	404
13.4.5.7. Edificações e benfeitorias em imóveis	404
13.4.5.8. Bens recebidos em devolução.....	405
13.4.5.9. Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda	405
13.4.5.10. Vale-transporte, vale-alimentação ou refeição, uniformes e fardamentos fornecidos por empresa prestadora de serviços de conservação, limpeza e manutenção aos seus empregados	406
13.4.5.11. Imóveis prontos e em construção: forma de creditamento	406

A NÃO-CUMULATIVIDADE DOS TRIBUTOS

13.4.5.12. Créditos presumidos sobre o estoque de abertura.....	407
13.4.5.12.1. A previsão legal	407
13.4.5.12.2. A discussão judicial acerca da alíquota aplicável aos créditos sobre o estoque de abertura..	408
13.4.5.12.3. O estoque de abertura dos contribuintes sujeitos à apuração monofásica do PIS/COFINS que passaram, a partir da Lei n. 10.865/04, ao regime não-cumulativo	409
13.4.5.13. O crédito presumido nas subcontratações feitas pelas empresas de transporte de cargas	410
13.4.6. O estorno de créditos	411
13.4.7. Créditos expressamente vedados pela legislação	412
13.4.8. As vicissitudes da não-cumulatividade do PIS/COFINS para os prestadores de serviço: uma proposta de lege ferenda	412
13.4.8.1. A proposta	412
13.4.8.2. A justificativa	413

Capítulo XIV

PIS/COFINS incidentes sobre a importação de bens e serviços.....	417
14.1. A regra-matriz de incidência do PIS/COFINS-importação	417
14.2. A não-cumulatividade do PIS/COFINS-importação.	421

ANDRÉ MENDES MOREIRA

14.2.1. O abatimento do PIS/COFINS-importação somente é permitido aos contribuintes sujeitos à não-cumulatividade do PIS/Cofins: restrição que fere a isonomia	421
14.2.2. Os créditos do PIS/COFINS-importação.....	423
14.2.2.1. Origem dos créditos.....	423
14.2.2.2. O cálculo do crédito	424
14.2.2.3. O transporte do saldo credor para os períodos subsequentes	425
14.2.2.4. Importações isentas e direito ao crédito	425
14.2.2.5. Importações por conta e ordem de terceiros	425

Capítulo XV

Temas comuns à não-cumulatividade do IPI, ICMS e PIS/COFINS	427
15.1. Operações com empresas sujeitas ao Simples Nacional.....	427
15.1.1. A regra geral: vedação de aproveitamento e transferência de créditos pelas empresas optantes do Simples	427
15.1.2. Os créditos de PIS/COFINS	430
15.1.3. A não-cumulatividade do ICMS.....	430
15.1.4. A problemática do IPI.....	432
15.2. Restituição do indébito <i>versus</i> creditamento escritural: prazos prescricionais.....	433
15.2.1. O CTN e a repetição do indébito nos tributos sujeitos a lançamento por homologação...	433

A NÃO-CUMULATIVIDADE DOS TRIBUTOS

15.2.2. O Decreto n. 20.910/32 e o creditamento escritural de IPI, ICMS e PIS/COFINS não-cumulativos.....	436
15.3. Lustró decadencial para escrituração, em conta gráfica, de créditos de IPI, ICMS e PIS/COFINS...	438
15.4. A correção monetária dos créditos escriturais.....	438
Conclusões.....	443
Bibliografia	451