

O Regime de Crédito no IPI e a Imunidade, Isenção e Alíquota Zero

Flavio Mattos

Mestre em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), Professor de Direito Corporativo do Curso LL.M do IBMEC Rio, Professor de Direito Tributário da EMERJ e Advogado no Rio de Janeiro.

1. INTRODUÇÃO

No julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 353.657¹, 370.682² 475.551³, 562.980⁴ e 566.819⁵, o Supremo Tribunal Federal houve por bem modificar a jurisprudência que firmara com o julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 212.484⁶ e 350.446⁷, a respeito do direito de o contribuinte efetuar o creditamento de matérias-primas que ingressarem em seu estabelecimento, em regime de isenção, imunidade ou alíquota zero.

Considerando o sentido e o alcance constitucional do princípio da não cumulatividade, é nossa intenção com o presente trabalho constatar se a conclusão da maioria dos Ministros da Suprema Corte foi tecnicamente acertada.⁸

Num Estado Democrático de Direito, a última palavra sobre o sentido e o alcance de uma norma constitucional cabe ao órgão de cúpula do Poder Judiciário, mas esse fato por si só não retira a legitimidade e o

¹ RE 353.657/PR, Rel. Min. Marco Aurélio. Publicado no DJE em 07.03.2008.

² RE 370.682/SC, Rel. Min. Ilmar Galvão. Publicado no DJ em 29.06.2007.

³ RE 475.551/PR, Rel. Min. Cezar Peluso. Publicado no DJE em 13.11.2009.

⁴ RE 562.980/SC – Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Publicado no DJE em 04.09.2009.

⁵ RE 566.819 - Rel. Min. Marco Aurélio. Publicado no DJE em 10.02.2011.

⁶ RE 212.484/RS, Rel. Min. Nélson Jobim. Publicado no DJ em 27.11.1998.

⁷ RE 350.446/PR, Rel. Min. Nélson Jobim. Publicado no DJ em 06.06.2003.

⁸ Sem olvidar naturalmente que a última palavra sobre o alcance do sentido das normas constitucionais, num estado democrático de direito, cabe ao órgão de cúpula do Poder Judiciário.

interesse de aprofundar um pouco mais a investigação e a discussão do tema debatido pela Suprema Corte, inclusive como forma de reforçar os ideais democráticos e republicanos.

2. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

O Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI foi introduzido no sistema tributário nacional pela Emenda nº 18/65 à Constituição de 1946, em substituição ao imposto sobre consumo, atribuindo-se à União a competência para instituí-lo.⁹

Atualmente, a base econômica do IPI não se restringe ao consumo, abrangendo também a produção, uma vez que o imposto incide sobre operações que promovam a saída de produtos industrializados do estabelecimento do produtor.

Assim, se um comerciante promover a saída de um produto industrializado de seu estabelecimento para outro comerciante, essa situação não fará com que o fato gerador do IPI ocorra, pois a base econômica do tributo (Constituição Federal, Artigo 153, Inciso IV e seu parágrafo 3º e respectivos incisos) pressupõe a industrialização e a promoção de saída a partir de um estabelecimento industrial.¹⁰

Para fins de definição dos contornos da materialidade do IPI, o termo “operações” exige que se trate de uma operação de transmissão de propriedade ou de posse de um produto industrializado, firmada por força de um negócio jurídico pelo qual se promova a saída do produto do estabelecimento industrial. É por meio dessa exigência que se pode inferir que a materialidade do IPI consiste sempre numa obrigação de dar precedida de uma obrigação de fazer.

Por seu turno, a alusão feita a “produtos industrializados” configura esses produtos como aqueles decorrentes de um processo físico, químico, técnico ou mecânico que os tenha transformado de tal modo que lhes haja criado nova utilidade ou que lhes venha a propiciar o consumo.¹¹ O

⁹ Artigo 153, IV, da Constituição.

¹⁰ “O IPI deve ter por hipótese de incidência o fato de alguém industrializar produto e levá-lo para além do estabelecimento produtor, por força da celebração de um negócio jurídico translativo de sua posse ou propriedade”. BOTTALLO, Eduardo Domingos. *IPI – Princípios e Estrutura*. São Paulo, 2009. Dialética, p. 21.

¹¹ “Pode-se assentar que um produto é industrializado, para fins de IPI, sempre que, a mercê de uma operação física, química, mecânica ou técnica, adquire utilidade nova ou, de algum modo, se mostre mais bem ajustado para

conceito de produto, dessa forma, não equivale ao conceito de mercadoria (materialidade do ICMS), que é apenas o bem destinado ao comércio. Produto destina-se ao consumo, ao comércio ou qualquer outra utilização compatível com seu perfil econômico.

Outra característica importante do IPI é a norma contida no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, que estipula que esse tipo de imposto seja “não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”. A ideia dessa regra é impedir que as sucessivas incidências do imposto nas operações da cadeia econômica de um produto criem um efeito em cascata. Ou seja, a cada ciclo de circulação econômica do produto, as incidências tributárias não devem onerar artificialmente o preço do bem, evitando, assim, que o imposto incida sobre bases já tributadas.

A incidência do tributo em cascata, se concretizada, causaria enorme distorção na economia, dificultando, ou até mesmo impossibilitando, o acesso dos consumidores aos bens de primeira necessidade. A regra da não cumulatividade tem assim, como escopo, permitir a tributação do consumo de forma plurifásica, mantendo a neutralidade fiscal, evitando que cada interveniente na cadeia econômica suporte os custos tributários de operações anteriores.

Assim, além de visar à neutralidade sob a ótica econômica, o princípio da não cumulatividade tem por premissa buscar uma tributação justa sob o ângulo da justiça fiscal.

3. ORIGEM, SIGNIFICADO E MÉTODOS DE EXERCÍCIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

A origem da não cumulatividade remonta aos estudos de economistas e financistas que buscavam soluções para evitar os malefícios causados pela tributação em cascata. O primeiro imposto que obedeceu ao sistema da não cumulatividade foi a *taxe a le valeur ajoutée*, instituída na França, em 1954.

No Brasil, os Artigos 11 e 12 da Emenda Constitucional 18/65, instituíram a não cumulatividade, tanto no IPI quanto no ICMS.

o consumo”. BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados)**. São Paulo, 2002. Revista dos Tribunais, p. 40.

Não cumulatividade pode ser conceituada como uma não incidência do imposto sobre bases já gravadas anteriormente (seja por ser monofásico, seja por incidir apenas pelo valor agregado) ou, se houver incidência, seja esta compensável com o montante integral devido nas operações anteriores.

A cumulatividade, por seu turno, ocorre quando há tributação plurifásica e não se adotam técnicas para evitar a incidência em cascata, isto é, sobre bases anteriores já tributadas. Em cada etapa do ciclo econômico, o tributo incide sobre o valor total da operação, sem que se possam abater os custos das mercadorias ou insumos já onerados e tampouco os valores pagos ao Fisco.

São espécies de tributos não cumulativos: (i) tributo incidente sobre o valor agregado; (ii) tributo monofásico; e (iii) tributo compensável com os valores devidos em operações anteriores.

O tributo monofásico implica cobrança apenas uma vez, cabendo ao legislador definir em qual ponto da cadeia do ciclo econômico ocorrerá a imposição tributária.

A técnica do Valor Agregado se desdobra em duas subtécnicas: uma por adição¹², na qual somam-se os componentes do valor agregado e o imposto incide sobre o resultado da soma; e outra por subtração (*base on base*)¹³, na qual deduzem-se do total das vendas as compras correlatas. Por esses métodos, tributa-se apenas a diferença entre o valor de venda e o valor anteriormente tributado.

No sistema do crédito de imposto (*tax on tax*) também existe um mecanismo de subtração, qual seja, o valor do imposto devido nas operações anteriores é abatido da operação posterior praticada pelo contribuinte.

A diferença entre essas técnicas é evidente. O mecanismo do Imposto Contra Imposto (*Tax on Tax*) trabalha com um mecanismo externo dos aspectos da hipótese de incidência, por meio da dedução de um crédito de imposto diretamente da obrigação tributária já formada. Por seu lado, a Base Contra Base (*Base on Base*) pressupõe a manipulação de um dos elementos do aspecto quantitativo da hipótese de incidência tribu-

12 "O método de adição consiste em somar todos os componentes do valor acrescido de uma empresa num período dado: salário, juros, lucro líquido, depreciações, etc." COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo. 1978. Resenha Tributária.

13 "Pelo método de subtração variante base sobre base, o valor acrescido resulta da diferença entre o montante das vendas e o das aquisições no mesmo período". COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo. 1978. Resenha Tributária.

tária, diante do acertamento da base de cálculo do tributo para afastar a cumulatividade.

Dessa forma, a técnica do Imposto Contra Imposto é totalmente incompatível com a tributação do valor agregado, pois pressupõe a subtração, de um crédito relativo a um imposto formado anteriormente, do valor devido na operação seguinte.

Na prática, a opção por qualquer das técnicas nem sempre levará ao pagamento do mesmo montante devido a título de tributo, bastando que as alíquotas sejam diferentes nas cadeias posteriores.

4. NÃO INCIDÊNCIA. IMUNIDADE, ISENÇÃO E ALÍQUOTA ZERO

Antes de ingressar no campo de verificação do perfil constitucional da não cumulatividade, é importante delimitar os conceitos de não incidência, imunidade, isenção e alíquota zero, diante do debate que se trava a respeito da possibilidade ou impossibilidade de creditamento, pelo adquirente, dos insumos que na etapa anterior não tenham sido tributados em decorrência de tais fenômenos.

A não incidência compreende uma acepção ampla e uma acepção restrita. Na acepção ampla, a não incidência abrange a imunidade e a isenção, diante do fato de que os três institutos procuram evitar o fenômeno da incidência tributária. Na acepção restrita, a não incidência equivale à ausência de tributação em decorrência da falta de definição do aspecto material do fato gerador.

Essa falta de definição do aspecto material do fato gerador pode ocorrer por (i) ausência de competência do sujeito ativo para instituir o tributo; (ii) por expressa disposição constitucional, caso em que se confundirá com a imunidade; (iii) por expressa disposição legal, caso em que se confundirá com a isenção; ou por falta de previsão legal, embora existente a competência constitucional, hipótese em que também se confundirá com a isenção.

A imunidade é a limitação do poder de tributar por expressa disposição constitucional, geralmente fundada em um princípio ou valor que a Constituição procura preservar mantendo-o a salvo da tributação, como seriam os casos dos valores da justiça ou da liberdade.

A isenção consiste na autolimitação do poder fiscal por meio de concessão do legislador tributariamente competente.

A doutrina diverge sobre a forma como se opera a isenção. Rubens Gomes de Sousa advoga a tese de que a isenção implica dispensa legal de tributo. Para ele, a isenção importa na ocorrência do fato gerador, no nascimento da obrigação tributária, na constituição do crédito tributário e respectiva exclusão, em razão da dispensa de pagamento pela lei isentiva. Essa tese é a mesma encampada pelo Supremo Tribunal Federal¹⁴. Ricardo Lobo Torres, por outro lado, defende que, na isenção, o que ocorre é a derrogação da lei de incidência tributária, o que impede o nascimento da obrigação tributária.¹⁵

Na alíquota zero, a norma de incidência tributária permanece intacta, ocorrendo apenas a suspensão de um dos subcomponentes de um dos elementos constitutivos do fato gerador da obrigação tributária, qual seja a alíquota (como elemento integrante do aspecto quantitativo do fato gerador da obrigação tributária), que é equivalente a zero.

A isenção e a alíquota zero possuem consequências semelhantes, mas são figuras que se afastam porque, na isenção, suspendem-se todos os elementos integrantes do fato gerador da obrigação tributária¹⁶, ao passo que, na alíquota zero, apenas um componente de um dos elementos do fato gerador da obrigação tributária é suspenso¹⁷.

5. O PERFIL DA NÃO CUMULATIVIDADE NO TEXTO DA CONSTITUIÇÃO

O Inciso II, do § 3º, do artigo 153, da Constituição da República estipula que o IPI seja “não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores”.

Tendo tal dispositivo natureza de regra, aplicando-se no sentido do tudo ou nada, de acordo com as lições de Dworkin e Alexy,¹⁸ não se

14 RE 113.711.

15 “A outra explicação, que a meu ver é melhor, defende que na isenção ocorre a derrogação da lei de incidência fiscal, ou seja, suspende-se a eficácia da norma impositiva. A isenção opera no plano da norma e não no plano fático.” TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro. 2009. Renovar. P. 306.

16 Aspectos Material, Subjetivo, Espacial, Temporal e Quantitativo.

17 Alíquota, que ao lado da base de cálculo, compõe o aspecto quantitativo do fato gerador da obrigação tributária.

18 “Regras se aplicam de modo tudo ou nada: ocorrendo o fato descrito em seu relato ela deverá incidir, produzindo o efeito previsto. Exemplos: implementada a idade de 70 anos, o servidor público passa para a inatividade; adquirido o bem imóvel, o imposto de transmissão é devido. se não for aplicada à sua hipótese de incidência, a norma estará sendo violada. Não há maior margem para elaboração teórica ou valoração por parte do intérprete, ao qual caberá

admite qualquer modalidade de ponderação destinada a restringir o alcance da não cumulatividade, eis que tal ponderação poderia tornar o IPI cumulativo.

Nesse sentido, a Constituição Federal não impõe nenhuma restrição ao direito de creditamento decorrente da aquisição de produtos desonerados através de técnicas de não isenção, imunidade, isenção e alíquota zero. Isso porque, ao contrário do ICMS (art. 155, § 2º, II), que veda o direito de crédito nessas hipóteses, a Constituição não cria nenhum impedimento para o exercício do direito de crédito no IPI.

A diretriz da regra constitucional impõe que o direito ao creditamento independe da saída do produto do estabelecimento industrial na operação seguinte do ciclo econômico de circulação do produto, bastando que o contribuinte tenha promovido a aquisição de um bem que será empregado na atividade industrial.

Isso porque a operação de aquisição é orientada pelo método do imposto contra imposto, de modo que o direito ao creditamento surge da simples aquisição de um bem industrializável. Condicionar o direito de crédito à saída do estabelecimento industrial equivaleria a conferir ao IPI o tratamento de imposto sobre o valor agregado, fato que não encontra respaldo no perfil desenhado pelo texto constitucional.

Por possuir natureza extrafiscal¹⁹ qualquer desoneração tributária – não incidência, imunidade, isenção e alíquota zero - outorgada em alguma etapa do ciclo econômico possui finalidades não arrecadatórias, razão pela qual essa desoneração não pode interferir no direito de aproveitamento do crédito.

aplicar a regra mediante subsunção: enquadra-se o fato na norma e deduz-se uma conclusão objetiva. Por isso se diz que as regras são mandados ou comandos definitivos: uma regra somente deixará de ser aplicada se outra regra a excepcionar ou se for inválida. Como consequência, os direitos nela fundados também são definitivos. Já os princípios indicam uma direção, um valor, um fim. Ocorre que, em uma ordem jurídica pluralista, a Constituição abriga princípios que apontam em direções diversas, gerando tensões e eventuais colisões entre eles. Alguns exemplos: a livre iniciativa por vezes se choca com a proteção do consumidor; o desenvolvimento nacional nem sempre se harmoniza com a preservação do meio ambiente; a liberdade de expressão frequentemente interfere com o direito de privacidade. Como todos esses princípios têm o mesmo valor jurídico, o mesmo *status* hierárquico, a prevalência de um sobre o outro não pode ser determinada em abstrato; somente à luz dos elementos do caso concreto será possível atribuir maior importância a um do que a outro. Ao contrário das regras, portanto, princípios não são aplicados na modalidade tudo ou nada, mas de acordo com a dimensão de peso que assumem na situação específica. Caberá ao intérprete proceder à ponderação dos princípios e fatos relevantes, e não a uma subsunção do fato a uma regra determinada. Por isso se diz que princípios são mandado de otimização: devem ser realizados na maior intensidade possível, à vista dos demais elementos jurídicos e fáticos presentes na hipótese.” BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**, p. 207/208.

19 Por exemplo, intervir em algum setor da economia visando a incentivar o consumo de algum bem ou um processo eficiente do agente econômico.

A impossibilidade de aproveitamento do crédito transfiguraria o perfil do imposto para uma modalidade cumulativa, neutralizando os efeitos da desoneração tributária, na medida em que levaria a um mero diferimento do imposto, transferindo para uma etapa seguinte a arrecadação do tributo.

Atento a esse fato e em linha com a natureza do IPI é que o legislador editou o artigo 11 da Lei 9.779/99, destinado a permitir o aproveitamento do crédito pelo industrial que promover a saída de bens com desoneração fiscal. Não permitido o aproveitamento dos créditos acumulados na aquisição dos insumos destinados ao processo de industrialização dos bens que forem objeto da posterior saída com desoneração fiscal, o industrial acabaria sofrendo um efeito competitivo adverso por industrializar um bem com desoneração fiscal.²⁰

Outro tema que precisa ser devidamente tratado, diz respeito à distinção sobre a regra de incidência do IPI e a regra de geração do direito ao creditamento. Embora estejam intimamente conectadas, ambas as regras são completamente independentes, o que evidencia que o direito de creditamento surge da aquisição dos insumos a serem empregados no processo de industrialização, não estando atrelado à saída dos bens industrializados na etapa seguinte de saída.

A eficácia do direito de crédito depende da ocorrência de uma operação anterior de aquisição de matérias primas²¹ destinada a dar sequência às etapas seguintes do processo de industrialização. Essa operação pode ocasionar ou não a deflagração da norma de incidência do IPI, quer pelo novo processo de industrialização, quer pela saída do bem processado do estabelecimento industrial, de forma que as regras que dispõem sobre o creditamento e as regras que dispõem sobre as regras de incidência do IPI sejam independentes. É por isso que o direito de crédito surge, ainda que o insumo seja não tributado, imune, isento ou sujeito à alíquota zero.

E desse surgimento, duas situações conexas, porém independentes, se apresentam: a primeira, no momento da aquisição do insumo, que

20 Lei 9.779/99, Art. 11. “O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.”

21 Segundo a legislação do IPI os créditos básicos surgem a partir da aquisição de Matérias Primas (MP), Produtos Intermediário (PI) e Materiais de Embalagem (ME).

deflagraria o crédito básico do IPI; e a segunda, no momento da ocorrência do fato gerador do imposto, com o processamento industrial do bem e sua respectiva saída do estabelecimento industrial.

A relação jurídica de direito ao crédito não depende da existência de pagamento do IPI quando da aquisição dos insumos utilizados no processo industrial. Essa relação é independente, é autônoma, pois não exige para sua formação a norma de incidência tributária.

Nesse contexto, o direito ao crédito do IPI é moeda escritural, utilizada para dar efetividade ao princípio da não cumulatividade, razão pela qual se exige, em cada ciclo do processo de industrialização, que se faça a compensação entre a relação jurídica de direito ao crédito (nascida com a entrada do bem) e a relação jurídica tributária (nascida com a saída do bem).

Na técnica do Imposto Contra Imposto, o direito ao creditamento nasce independentemente da posterior saída do bem processado do estabelecimento industrial. De acordo com essa técnica, permite-se até mesmo que bens vendidos abaixo do custo sejam tributados, o que seria inviável pela técnica da Base Sobre Base, método de tributação pelo valor agregado.

Com isso fica bem claro que o direito ao creditamento surge ainda que a operação anterior tenha sido fiscalmente desonerada.

É importante aqui esclarecer que a técnica de compensação entre débitos e créditos promovida pela sistemática da não cumulatividade objetiva neutralizar as distorções geradas por uma tributação em cascata, evitando equilibrar as relações econômicas existentes entre os vários integrantes da cadeia econômica do bem industrializado.

Daí se pode inferir que a desoneração fiscal não conflita com o perfil da não cumulatividade, cujo objetivo é que a tributação, na prática, ocorra somente sobre a parcela que tiver sido acrescentada na nova etapa da cadeia de produção.²²

6. AS DECISÕES DO STF NA MATÉRIA

Após a análise do perfil da não cumulatividade no texto constitucional, é chegado o momento de analisar as decisões proferidas pelo STF

22 "Como são independentes, autônomos e diversos os regimes do 'crédito' e do 'débito', a eventualidade de uma operação não provocar o surgimento do débito (imunidade, isenção, não incidência, alíquota zero etc.) não afeta, em nada, o direito constitucional ao registrado crédito quando da aquisição anterior da mercadoria ou produto objeto, agora, da operação não tributada. Não há que se cogitar, no caso, de vedações a tais créditos e, muito menos, de seu estorno ou exclusão". ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cléber. "ICM e IPI – Direito de Crédito. Produção e mercadorias isentas ou sujeitas à alíquota zero". In *Revista de Direito Tributário*. V. 46. São Paulo. Revista dos Tribunais.

a respeito do direito de creditamento decorrente da aquisição de produtos fiscalmente desonerados (não incidência, imunidade, isenção e alíquota zero). Para tanto, há que se fazer, preliminarmente, uma breve análise sobre as decisões proferidas por aquele egrégio tribunal nos Recursos Extraordinários nºs 212.484, 350.446, 353.657, 370.682, 475.551, 562.980 e 566.819.

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 212.484²³, o Tribunal Pleno consagrou o direito de creditamento em operação anterior envolvendo produto isento. Apesar de o Relator, Ministro Ilmar Galvão, ter negado tal direito sob o argumento de inexistir autorização legislativa para tanto, o Ministro Nélson Jobim, em divergência, autorizou o aproveitamento do crédito fundado na tese de que o não aproveitamento provocaria mero diferimento do imposto. Outro argumento, que ajudou a formar a convicção da maioria, foi levantado pelo Ministro Marco Aurélio, ao lembrar que a Emenda Passos Porto (23/83), quando modificou a sistemática do antigo ICM²⁴, deixou intacto o regime do IPI.

A propósito desse julgado, cabe menção à costumeira crítica feita à confusão cometida pelo Ministro Nelson Jobim ao se pronunciar sobre o regime constitucional da não cumulatividade do ICMS e do IPI. Para o Ministro, tais impostos obedeceriam à sistemática do valor agregado²⁵. De fato assim seria, pois se tais exações seguissem a técnica do valor agregado, o direito ao creditamento se tornaria inviável, uma vez que o aproveitamento do crédito é incompatível com a técnica do valor agregado, estando relacionado mais com a técnica do Imposto Contra Imposto.

Na sequência dessa decisão, veio o Recurso Extraordinário nº 350.446²⁶, em razão do qual o Supremo Tribunal Federal foi instado a se pronunciar sobre o direito de creditamento nas desonerações fiscais efe-

23 Participaram do julgamento os Ministros Moreira Alves, Néri da Silveira, Sydney Sanches, Octavio Gallotti, Sepúlveda Pertence, Marco Aurélio, Ilmar Galvão, Maurício Corrêa e Nélson Jobim. Votou vencido apenas o Ministro Ilmar Galvão, Relator do Recurso.

24 "a isenção ou não incidência não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes, salvo determinação em contrário da legislação".

25 "Essa é a nossa concepção, que não foi originalmente acolhida pelo STF, por confundir não cumulatividade com tributação do valor agregado, concepção que o levou a reconhecer o direito ao creditamento nas aquisições de insumos isentos e sujeitos à alíquota zero. Esse fato restou célebre precedente em que se reconheceu o direito ao crédito nas aquisições de insumos isentos, quando o relator do acórdão, Ministro Nélson Jobim, asseverou: 'a regra, para os impostos de valor agregado, é a não cumulatividade, ou seja, o tributo é devido sobre a parcela agregada ao valor tributado anteriormente'". FURLAN, Anderson e VELLOSO, Andrei Pitten. "Não Cumulatividade Tributária". In **Não Cumulatividade Tributária**. Organizador, MACHADO, Hugo de Brito. São Paulo e Fortaleza. 2009. Dialética. P. 37.

26 Participaram do julgamento os Ministros Moreira Alves, Sydney Sanches, Sepúlveda Pertence, Marco Aurélio, Ilmar Galvão, Celso de Mello, Carlos Velloso, Ellen Gracie, Gilmar Mendes e Nélson Jobim. Votou vencido apenas o Ministro Ilmar Galvão.

tuadas por meio da alíquota zero. No julgamento²⁷ desse Recurso, e na esteira do voto proferido pelo Relator, Ministro Nélson Jobim, a Suprema Corte resolveu estender o direito de creditamento também às hipóteses de desonerações fiscais efetuadas por meio da alíquota zero, sob o entendimento de que tanto a isenção quanto essa alíquota zero possuem ambas as mesmas consequências práticas. No entanto, admitidas essas hipóteses, os créditos delas decorrentes somente poderiam ser reconhecidos se gerados com base em alíquotas das operações posteriores.²⁸

Não obstante tal decisão, a Corte ainda voltaria a debater a questão do direito de o contribuinte se apropriar dos créditos oriundos de operações tributadas à alíquota zero, agora para se manifestar sobre os Recursos Extraordinários n^{os} 353.657 e 370.682, em cujos julgamentos a discussão se ampliou para também abranger o direito de creditamento, na hipótese de a operação anterior não ter sido objeto de tributação pela aplicação da técnica da não incidência. Os recursos foram objeto de julgamento simultâneo por conta de observação feita pelo Ministro Nelson Jobim²⁹, no sentido de uniformizar o posicionamento do Tribunal sobre a matéria, sobretudo diante da modificação do corpo integrante da Corte.

No julgamento do Recurso Extraordinário n^o 353.657³⁰, prevaleceu por maioria a tese capitaneada pelo relator do processo, Ministro Marco Aurélio, segundo a qual, na hipótese de a operação anterior contar com desoneração fiscal efetuada por meio de alíquota zero ou não incidência, não existirá a possibilidade de aproveitamento de crédito, o qual, inclusive, não chegará a se formar, uma vez que, não se aplicando a alíquota (não incidência) ou sendo esta nula (alíquota zero), não seria possível quantificar-se o crédito eventualmente aproveitável na operação seguinte.

27 Participaram do julgamento os Ministros Moreira Alves, Sydney Sanches, Sepúlveda Pertence, Marco Aurélio, Ilmar Galvão, Celso de Mello, Carlos Velloso, Ellen Gracie, Gilmar Mendes e Nélson Jobim. Votou vencido apenas o Ministro Ilmar Galvão.

28 “Daí a necessidade de se reconhecer o crédito à base da alíquota da operação subsequente.” Trecho do voto do Ministro Nélson Jobim proferido no RE 350.446.

29 “Srs. Ministros, essa temática tem uma grande complexidade e, em conversa com o Ministro Marco Aurélio – que tem a vista dos três embargos declaratórios e é Relator de um processo original, ou seja, o que vamos começar -, tendo em vista que houve sustentação oral nos casos anteriores e, em relação à matéria hoje embargada, a alteração substancial da composição do Tribunal de quando se votou originalmente, entendi conveniente que esse assunto deveria ser reaberto, iniciado o debate sobre o tema com a votação do recurso extraordinário do Ministro Marco Aurélio, porque esta decisão, que poderá ou não ser igual às anteriores, consolidará em relação às demais”. Explicação realizada na abertura do julgamento do RE 353.657.

30 Participaram do julgamento os Ministros Ellen Gracie, Celso de Mello, Sepúlveda Pertence, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Cezar Peluso, Carlos Britto, Joaquim Barbosa, Eros Grau, Ricardo Lewandowski e Nélson Jobim. Votaram vencidos os Ministros Nélson Jobim, Cezar Peluso, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello.

E é nesse exato sentido que caberia a expressão “montante cobrado nas operações anteriores”, aludida no Inciso II do § 3º do Artigo 153 da Constituição Federal, de forma tal que não caberia ao Poder Judiciário tomar emprestada a alíquota da operação subsequente para formação do creditamento, sob pena de violação do Princípio da Separação dos Poderes, já que o Poder Judiciário estaria atribuindo a si a competência legislativa do Congresso.

E nesse mesmo diapasão, também haveria ofensa ao Princípio da Seletividade, conforme vislumbrou o Ministro Marco Aurélio, pois a alíquota da operação subsequente em produtos supérfluos é extremamente elevada, se comparada com produtos de primeira necessidade, o que poderia causar enorme distorção na formação de créditos para produtos desnecessários e de extrema importância para a sociedade.

Cabe destacar o voto proferido pelo Ministro Cezar Peluso, que, após detida análise sobre os institutos da não incidência, da isenção, da imunidade, e da alíquota zero, concluiu pela possibilidade de aproveitamento do crédito, nos casos em que a não incidência for equivalente a uma das demais modalidades isentivas, tendo em vista que tais desonerações fiscais não afetam a competência para instituição da espécie tributária.³¹

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 370.682³², a discussão sobre o direito de creditamento se estendeu para as desonerações fiscais efetivadas por meio de não incidência e, como no caso da alíquota zero, a maioria dos Ministros entendeu ser inadmissível o direito de creditamento.

Nesse julgamento, cabe destacar a observação que fez o Ministro Gilmar Mendes em seu voto quanto à distinção entre “incidência própria ou originária” e “incidência herdada”, no tocante ao exercício da não cumulatividade. Para o Ministro, “incidência originária” seria a incidência tributária ocorrida na cadeia do contribuinte, ao passo que “incidência herdada” seria a incidência tributária ocorrida na cadeia do contribuinte da etapa anterior e transmitida para o contribuinte da etapa posterior.

Assim, havendo desoneração fiscal na etapa anterior (em razão da ausência de tributação), não existiria o fenômeno da “incidência

31 “Por estarem no âmbito da competência do tributo permitem a incidência da norma da não cumulatividade e autorizam o contribuinte a creditar-se do valor relativo à aquisição de produto atendendo à finalidade inerente à mesma norma”. Trecho do voto proferido no RE 353.657.

32 Participaram do julgamento os Ministros Ilmar Galvão (Relator originário), Gilmar Mendes (Relator para o acórdão), Eros Grau, Joaquim Barbosa, Marco Aurélio, Ellen Gracie, Cezar Peluso, Nelson Jobim, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello. Votaram vencidos os Ministros Nelson Jobim, Cezar Peluso, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello.

herdada”, o que, conseqüentemente, impediria o aproveitamento do crédito respectivo.³³

Representando a corrente vencida no julgamento do citado Recurso Extraordinário nº 370.682, o Ministro Ricardo Lewandowski argumentou que o sentido e o alcance da não cumulatividade não podem ser efetivados por meio de uma interpretação literal da expressão “montante cobrado” contida no dispositivo constitucional, pois não se deve confundir incidência com pagamento.³⁴

Em nova oportunidade, o Supremo Tribunal teve de se pronunciar sobre o alcance da cláusula constitucional da não cumulatividade, agora por conta do julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 475.551³⁵ e 562.980³⁶, ocasião em que a Corte se debruçou sobre a eficácia temporal do direito de aproveitamento introduzido pelo Artigo 11 da Lei nº 9.779/99.

Esse artigo conferiu ao industrial alcançado pela desoneração fiscal o direito de aproveitar os créditos de IPI acumulados por força da isenção, não incidência ou alíquota zero nessa etapa da cadeia, como forma de corrigir a distorção que poderia ser gerada ao contribuinte caso não pudesse de alguma maneira aproveitar os créditos acumulados.

No julgamento dos citados recursos nºs 475.551 e 562.980, o STF teve de se pronunciar se os créditos poderiam ser aproveitados em momento anterior à edição da Lei nº 9.779/99 ou somente a partir de sua vigência, tendo prevalecido a tese levantada pelos Ministros Marco Auré-

33 “Sob a perspectiva da não cumulatividade, penso que na análise de tal esquema é fundamental uma diferenciação entre o que eu chamaria de ‘incidência própria, ou originária’ e ‘incidência herdada’. Esta última, a incidência herdada, seria justamente a carga tributária que incidiu sobre o insumo e que é transmitida ao seu adquirente. E é aqui que se verifica o controle quanto à cumulatividade. (...) Considerando-se que a regra da não cumulatividade tem como objetivo básico evitar que, nas sucessivas fases da cadeia produtiva, o custo tributário de uma fase seja computado na fase imediatamente subsequente para fins de nova tributação, não se vislumbra, na etapa subsequente à da alíquota zero, qualquer carga tributária ‘herdada’ (...) Assim, o creditamento que ora se postula configuraria, evidentemente, um indevido bis in idem”. Trecho do voto proferido no RE 370.682.

34 “Não é possível, com efeito, interpretar-se literalmente a Carta Magna com relação à expressão ‘montante cobrado’, pois, para utilização do crédito do IPI, não se exige, como aliás jamais se exigiu, o efetivo pagamento do tributo, mas apenas que ele incida na operação anterior. Assim, diante da norma exoneratória, ou o tributo não será devido, ou será devido, mas dispensado, devendo, todavia, sempre ser considerado, sob pena de abolir-se o instituto da isenção, substituindo-o pelo do diferimento da incidência”. Trecho do voto proferido no RE 370.682.

35 Participaram do julgamento os Ministros Cezar Peluso (Relator vencido), Cármen Lúcia (Relatora do Acórdão), Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Carlos Britto, Joaquim Barbosa, Eros Grau e Menezes Direito. Votou vencido além do Relator, o Ministro Ricardo Lewandowski. Não participaram do julgamento os Ministros Ellen Gracie e Celso de Mello.

36 Participaram do julgamento os Ministros Ricardo Lewandowski (Relator vencido), Cármen Lúcia, Marco Aurélio (Relator do Acórdão), Gilmar Mendes, Cezar Peluso, Carlos Britto, Joaquim Barbosa, Eros Grau e Menezes Direito. Votou vencido além do Relator, o Ministro Cezar Peluso. Não participaram do julgamento os Ministros Ellen Gracie e Celso de Mello.

lio e Carmen Lúcia de que os créditos em questão, por serem de natureza presumida, somente poderiam ser aproveitados por força de lei, o que só veio a acontecer com a edição da citada Lei nº 9.779/99.

Restaram vencidos os Ministros Cezar Peluso e Ricardo Lewandowski, que viam a eficácia do aproveitamento como reflexo direto e imediato da cláusula constitucional da não cumulatividade. Nesse sentido, a lei seria meramente declaratória do direito de aproveitamento e não constitutiva desse direito.

Por fim, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 566.819³⁷, o Tribunal atribuiu à isenção os mesmos efeitos conferidos aos casos de não incidência e alíquota zero, objetos do julgamento pertinente aos Recursos Extraordinários nºs 353.657 e 370.682. Na hipótese, prevaleceu o entendimento do Ministro Marco Aurélio de que, por possuírem a mesma consequência prática, não existiria razão para conferir tratamento diferenciado aos institutos. Adotou-se assim, na ordem inversa, o mesmo entendimento proferido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 350.446, em que se conferiu à alíquota zero o mesmo tratamento outorgado à isenção.

7. CONCLUSÃO

A arquitetura constitucional da não cumulatividade vinculada ao IPI amolda-se à técnica do Imposto Contra Imposto, o que importa o reconhecimento do crédito oriundo de aquisições de insumos, que tenham sido gerados de forma independente da norma de incidência tributária da etapa anterior, ainda que estas tenham sido objeto de desoneração fiscal por meio de métodos de não incidência, imunidade, isenção e alíquota zero.

Esse foi o entendimento que o STF inicial e acertadamente sufragou por ocasião do julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 212.484 e 350.446, muito embora confundindo as técnicas da Base Contra Base e do Imposto Contra Imposto.

Contudo, verdadeiro retrocesso se daria a partir do julgamento dos Recursos Extraordinários 353.657, 370.682 e 566.819, quando a jurispru-

37 Participaram do julgamento os Ministros Marco Aurélio (Relator), Cezar Peluso, Celso de Mello, Ellen Gracie, Gilmar Mendes, Ayres Britto, Joaquim Barbosa, Ricardo Lewandowski, Carmen Lúcia e Dias Toffoli. Votou vencido o Ministro Cezar Peluso.

dência emanada daquela Corte restringiu a conformação constitucional da não cumulatividade.

Assim, por todas as razões expostas neste trabalho, a não cumulatividade de incidência do IPI não comporta a interpretação restritiva que lhe deu a maioria dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, razão pela qual entendemos que essa Corte poderia muito bem retomar a análise da questão, considerando, principalmente, o prisma das técnicas de exercício da não cumulatividade, que não nos parece tenha sido suficientemente levado em conta, talvez em decorrência das sucessivas modificações pelas quais passou a composição dessa egrégia Corte. ❖