

Coordenação dos Professores  
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri  
e Paulo Celso Bergstrom Bonilha

ISSN 1415-8124

REVISTA

# DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

20



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

**DIALÉTICA**

# O Princípio Constitucional da Não-cumulatividade para o IPI, o Ato Declaratório Interpretativo n. 5/2006 e a Evolução do Entendimento da Secretaria da Receita Federal

Hélio Barthem Neto  
*Advogado em São Paulo.*

## *Resumo*

O presente artigo aborda o tema da não-cumulatividade do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a interpretação que lhe é dada pela Secretaria da Receita Federal - em especial no que diz respeito a polêmico diploma normativo editado no ano de 2006 (ADI n. 5/2006) -, bem como o posicionamento dos tribunais brasileiros a seu respeito.

## *Abstract*

The theme exposed in the present article concerns to the IPI's (tax on industrialized products) special non-cumulative system, the interpretation the tax authorities give at the present time to the cited system - specially concerning the controversy brought by the ADI nr. 5/2006 - and how the courts of Brazil understand such matter.

## **1. Introdução**

Muito se tem discutido acerca do princípio constitucional da não-cumulatividade aplicável ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), em especial no que diz respeito à sua abrangência.

Essas discussões se intensificaram ainda mais por ocasião da publicação do Ato Declaratório Interpretativo n. 5, editado pela Secretaria da Receita Federal em 17 de abril de 2006 (ADI n. 5/2006).

A inconstitucionalidade do ato, sua ilegalidade, a modificação do entendimento da Secretaria da Receita Federal acerca da matéria por ele tratada, os efeitos por ele produzidos, entre outros, são os assuntos mais debatidos.

No intuito de obter as respostas das questões surgidas com os referidos debates, algumas manifestações têm extrapolado os próprios limites e objetivos pretendidos pela Secretaria da Receita Federal por ocasião da edição do ADI n. 5/2006.

O presente estudo não tem a pretensão de esgotar este recentíssimo assunto. Pretende-se, contudo, tecer algumas considerações sobre a estrutura legislativa na qual o ADI n. 5/2006 está inserido, assim como sobre a evolução das manifestações da Secretaria da Receita Federal e dos tribunais, administrativos e judiciais, a seu respeito.

## **2. O Regime não Cumulativo do IPI**

O IPI, de competência da União Federal, é imposto plurifásico e não cumulativo, o que significa que pode incidir em diversas etapas do processo de fabrica-

ção dos produtos industrializados, admitida a possibilidade de se diminuir do que for devido em cada operação o montante lançado nas operações anteriores.

A consolidação dessa sistemática é promovida a partir de um conjunto de operações realizadas em um determinado período de tempo. Isso leva o contribuinte do IPI a apurar o montante devido em cada período de apuração definido pela legislação, por meio do confronto dos débitos resultantes de saídas de produtos industrializados sujeitos ao imposto com os créditos decorrentes da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Esse sistema de quantificação do imposto devido é outorgado pelo parágrafo 3º, do art. 153, da Constituição de 1988, que prescreve que “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”.

Com relação a esse perfil (o fato de ser não cumulativo), o IPI muito se assemelha ao ICMS, visto que ambos os tributos foram criados a partir dos impostos sobre valor agregado, cobrados na Europa já há muito tempo. Convém registrar, inclusive, que as feições atuais dos dois impostos, com destaque para o regime de não-cumulatividade, foram assentadas já na Emenda Constitucional n. 18/65 à Constituição de 1946 e foram mantidas nos Textos Constitucionais que se seguiram.

No entanto, uma distinção bastante expressiva no regime dos dois impostos foi estabelecida pela Emenda Constitucional n. 23/83 (EC n. 23/83), também conhecida como “Emenda Passos Porto”.

Esta Emenda estabeleceu, para fins do antigo ICM, que a isenção e/ou a não-incidência nas operações antecedentes, salvo determinação em contrário da legislação, não implicariam crédito do imposto para abatimento nas operações subseqüentes. Alterou ainda a conformação jurídica e a abrangência do princípio da não-cumulatividade, estabelecendo que o direito ao crédito poderia ser limitado, com certo grau de liberdade, pela legislação complementar.

Assim, de acordo com essa nova estrutura jurídica<sup>1</sup>, o ICM era considerado como um imposto não cumulativo, porém a não-cumulatividade era restrita e subordinada a condições estabelecidas pela legislação infraconstitucional.

No que diz respeito ao regime jurídico do IPI, este permaneceu inalterado. A EC n. 23/83 não criou qualquer limitação à plena aplicação de sua não-cumulatividade.

Assim, com a edição da EC n. 23/83, os regimes jurídicos de não-cumulatividade do ICM e do IPI, que até então eram praticamente idênticos, passaram a apresentar uma distinção substancial, qual seja: para o ICM, a contemplação da operação antecedente com uma desoneração tributária (isenção ou não-incidência) automaticamente inviabilizava o crédito na operação subseqüente, enquanto para fins do IPI nenhuma restrição constitucional foi criada.

A Constituição de 1988 manteve este mesmo perfil para ambos os impostos, conservando irrestrita a não-cumulatividade para o IPI e repetindo e inserindo limitações para o imposto estadual, então renomeado para ICMS, devido às novas incidências que lhe foram agregadas<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Art. 23, inc. II, da Constituição de 1969.

<sup>2</sup> Segundo o art. 155, inc. II, da Constituição, imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Com efeito, o art. 155, parágrafo 2º, inc. II, alíneas *a* e *b*, determina de maneira expressa que a isenção ou não-incidência do imposto estadual, salvo determinação legal em contrário (i) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes e (ii) redundará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Portanto, continuou havendo a limitação objetiva até então existente (impossibilidade de crédito quando há isenção ou não-incidência na operação antecedente), tendo-se acrescentado, ainda, a obrigatoriedade da anulação dos créditos relativos a operações anteriores quando houver isenção ou não-incidência na operação subsequente.

Em linhas gerais, as disposições constitucionais que tratam da não-cumulatividade do IPI e do ICMS coincidem no que tange aos aspectos nucleares do princípio (possibilidade de abatimento do imposto incidente em operações anteriores), mas se distinguem na exata medida em que, para o ICMS, *existe expressa determinação de restrição ao sistema não cumulativo*, toda vez que alguma forma de desoneração (isenção ou não-incidência) for inserida na cadeia de produção e circulação das mercadorias. *No que tange ao IPI, esta restrição não existe*, de modo que podemos classificar a não-cumulatividade desse imposto federal como plena e irrestrita.

Feita essa síntese da evolução histórica da estrutura normativa e do regime jurídico dos dois impostos na Constituição, passamos à análise das conseqüências materiais da diferenciação estabelecida a partir da EC n. 23/83, que persiste até os dias atuais.

Pois bem. Durante o período em que não havia restrições constitucionais à não-cumulatividade para os dois impostos, os contribuintes tinham o direito de aproveitar créditos mesmo quando os insumos que adquiriam eram contemplados com isenção ou não-incidência e buscavam socorro perante o Poder Judiciário sempre que esse direito fosse questionado pelo Fisco.

Esses pleitos baseavam-se na *inexistência de restrições constitucionais aos créditos*, bem como na evidência de que a proibição do crédito acabava por *anular os efeitos econômicos da desoneração tributária* concedida.

Em outras palavras, se o adquirente de um determinado produto isento não podia se creditar do imposto como se incidente fosse, o custo da revenda da mercadoria ou do produto industrializado resultante acabava sendo maior do que se não houvesse a isenção.

Em razão essencialmente dessas circunstâncias, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) acabou se consolidando no sentido de que, pelo menos até o advento da EC n. 23/83, não eram cabíveis restrições ao direito de crédito, eis que a Constituição Federal não as previa. Confirmam-se, entre outras, as seguintes ementas:

- *RE n. 106.844/SP* (Rel. Min. Francisco Rezek, *DJ* de 21.10.1985): “ICM. Isenção na Importação de Matéria-prima. Crédito Tributário. Até a edição da Emenda Constitucional 23, havendo isenção na importação da matéria-prima há direito ao crédito do valor correspondente, à hora da saída do produto industrializado.”

- *RE n. 105.076/RJ* (Rel. Min. Leitão de Abreu, *DJ* de 26.4.1985): “Tributário. Imposto de Circulação de Mercadorias. Crédito do ICM, referente à matéria-prima importada com isenção do tributo, na operação posterior;

de venda do produto industrializado. Precedentes do STF. Orientação prevalente até a Emenda Constitucional n. 23/83, de 1.12.83. A Emenda Constitucional n. 23/83, que deu nova redação ao art. 23, II, da Constituição, não tem aplicação aos fatos anteriores a sua entrada em vigor.”

- *Ag. Reg. em AI n. 546.669-1/ES* (Rel. Min. Sepúlveda Pertence, *DJ* de 3.2.2006): “ICM. Isenção na importação de matéria-prima. Crédito. Antes da edição da EC 23/83, há direito ao crédito do valor do ICM que seria devido pela importação de matéria-prima industrializada, na saída do produto, no qual utilizada. Precedente: RE 112.554, de 3.10.1988, 2ª T., Francisco Rezek, *DJ* de 25.10.1991.”

Após a alteração trazida pela EC n. 23/83, o STF pouco voltou ao assunto, mas deixou claro em algumas manifestações que a restrição, no caso do ICM, era válida por ter passado a *constar do próprio Texto Constitucional*.

Nesse contexto, evidenciando a relevância do dispositivo constitucional trazido pela EC n. 23/83, que restringe o direito de crédito do ICM nas operações antecedentes, o STF manifestou-se a favor dos contribuintes que pleiteavam o direito de manutenção dos créditos do imposto estadual nos casos em que a operação subsequente fosse isenta, eis que, para esta etapa da operação nenhuma restrição havia sido incorporada ao texto constitucional<sup>3</sup>:

- *RE n. 161.257-6/SP* (Rel. Min. Marco Aurélio, *DJ* de 17.4.1998): “(...) ICM - Princípio da Não-cumulatividade - Matéria-prima Tributada - Mercadoria Isenta - Crédito - Constituição Federal de 1969. A teor do disposto no inciso II do artigo 23 da Constituição Federal de 1969, com a redação imprimida pela Emenda Constitucional n. 23, de 1º de dezembro de 1983, somente a isenção ou a não-incidência na transação precedente implicava, salvo preceito de lei em contrário, a inviabilidade de lançar-se o crédito. Inconstitucionalidade da extensão da regra a situação inversa, isto é, de pagamento do tributo na comercialização e circulação da matéria-prima e isenção na saída da mercadoria produzida.”

- *Ag. Reg. em RE n. 116.925-7/SP* (Rel. Min. Sepúlveda Pertence, *DJ* de 20.4.2006): “ICM - Legitimidade do crédito do ICM correspondente à entrada de produtos cujas saídas estão isentas do imposto. Precedente (RE 103.102, 10.12.84, Oscar Correa, *DJ* de 22.2.85).”

Em relação ao IPI, mesmo diante da inexistência de óbices no Texto Constitucional, a legislação de regência sempre trouxe significativas restrições à aplicação da não-cumulatividade, manifestadas principalmente pela proibição de créditos referentes a aquisições isentas e determinação de anulação de créditos no caso

<sup>3</sup> Apesar da ausência de restrição constitucional para a operação subsequente até a edição da Constituição de 1988, a possibilidade de manutenção do crédito do ICM nessas operações sempre gerou muita polêmica. O Supremo Tribunal Federal chegou a proferir decisões em ambos os sentidos, alimentando ainda mais as discussões sobre o assunto. Não se pode dizer que essa polêmica tenha sido solucionada com as decisões a seguir transcritas. No entanto, a primeira delas contém o entendimento exarado pelo Min. Marco Aurélio em julgamento realizado em 1998 (2ª Turma) que, apesar de ter sido refutado em julgamentos de 2001 (RE n. 121.132-6/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, *DJ* de 12.4.2002; e RE n. 176.144-0/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1ª Turma, *DJ* de 19.12.2001), voltou a prevalecer por ocasião do julgamento do segundo caso a seguir transcrito, que, a seu turno, corresponde a mais recente manifestação do STF sobre o tema.

de saída de produtos desonerados, ou seja, sem o pagamento do imposto. O art. 12 da Lei n. 7.798, de 1989, constitui boa referência deste cenário:

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

(...)

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

Ou seja: salvo nos casos em que a lei expressamente autorizasse, os créditos do IPI incidente na aquisição de insumos utilizados na fabricação de produtos desonerados - sem pagamento do imposto - não poderiam ser mantidos na escrita fiscal do contribuinte.

Apesar disso, os contribuintes recorriam pouco ao Judiciário<sup>4</sup>.

Somente muito tempo depois, como veremos adiante, é que o STF veio abordar a não-cumulatividade do IPI de forma mais ampla e abrangente, desvinculando o direito ao crédito da existência de operações oneradas pelo imposto.

A esse respeito, registramos nossa opinião no sentido de que não deveria haver nenhuma restrição ao crédito do IPI quando os insumos são desonerados do imposto, nem tampouco quando desonerado é o produto industrializado resultante, uma vez que não há para o imposto federal, ao contrário do que ocorre com o ICMS, nenhum dispositivo constitucional que de alguma forma estabeleça que a desoneração inviabiliza o direito de crédito ou enseja a anulação de créditos referentes a operações anteriores.

Aplica-se à hipótese o princípio interpretativo segundo o qual, onde o legislador não excepcionou, não cabe ao intérprete fazê-lo, sob pena de desvirtuar o conteúdo, o sentido e o alcance da lei.

Em outras palavras, pode-se afirmar que o direito ao aproveitamento (e manutenção) desses créditos do IPI decorre da Constituição Federal de 1988 e independe de confirmação ou autorização da legislação infraconstitucional para que possa ser usufruído.

A Secretaria da Receita Federal (SRF), contudo, mantém entendimento diverso sobre a questão.

Não admite o aproveitamento dos créditos decorrentes da aquisição de insumos desonerados do IPI<sup>5</sup> e, ao menos até 31 de dezembro de 1998, não admitia a

<sup>4</sup> Observe-se, a esse respeito, que, no âmbito do STF, em especial no que concerne aos casos em que o produto resultante da industrialização era tributado à alíquota zero, os precedentes de que temos conhecimento foram contrários à manutenção dos créditos: RE n. 99.825-0/SP (Rel. Min. Néri da Silveira, 1ª Turma, *DJ* de 5.9.1986); e RE n. 109.047-2/SP (Rel. Min. Octavio Gallotti, 1ª Turma, *DJ* de 26.9.1986).

<sup>5</sup> Dentre outras, mencionamos, a título exemplificativo, o entendimento apresentado por meio da Solução de Consulta n. 236, de 4 de setembro de 2002 (8ª Região Fiscal - SP).

manutenção desses créditos caso o mesmo ocorresse com a operação subsequente<sup>6</sup>.

Segundo a Administração Tributária, o direito ao crédito somente é cabível quando se tratar de aquisições *sujeitas ao pagamento do imposto*, em que o produto tenha sido onerado pelo IPI na origem. Outrossim, sustenta a SRF que, até a edição da Lei n. 9.799, de 19 de janeiro de 1999, em especial de seu art. 11<sup>7</sup>, a manutenção de créditos de insumos aplicados em produtos imunes isentos ou sujeitos à alíquota zero era admitida tão-somente nos casos em que a legislação expressamente a previa e era tida como um benefício fiscal concedido ao contribuinte.

Em outras palavras, na opinião do Fisco federal, a não-cumulatividade do IPI não pode ser plena e irrestrita, como sustentamos linhas atrás, mas deve observar os ditames legais que a disciplinam. Nesse diapasão, o direito ao crédito nas aquisições de insumos desonerados somente seria admitido se houvesse lei que o autorizasse, na forma de incentivo; da mesma maneira, os créditos de insumos utilizados na fabricação de produtos imunes, isentos ou tributados à alíquota zero somente podem ser mantidos por conta de expressa permissão legal.

Ambos os raciocínios desenvolvidos pelo Fisco padecem de fundamentação jurídica adequada.

Em primeiro lugar porque a legislação infraconstitucional não teria força jurídica suficiente para restringir a aplicação da não-cumulatividade, ou mesmo para definir parâmetros temporais para a aplicação do princípio, eis que, como já dissemos anteriormente, ele tem origem na Constituição e sua aplicação não pode ser *limitada* pela legislação hierarquicamente inferior.

Além disso, a aplicação da não-cumulatividade não está atrelada ao efetivo desembolso de dinheiro para “pagamento” do imposto cobrado na operação anterior ou devido na subsequente, bastando, para tanto, que o imposto “incida” nas respectivas etapas da cadeia produtiva<sup>8</sup>.

A esse respeito, perfeito o entendimento de Alcides Jorge Costa, em sua obra *ICM na Constituição e na Lei Complementar*<sup>9</sup>, em que assevera que o vocábulo “cobrado” deve ser entendido no sentido de “incidente” e não de “exigido” ou “pago”. Tal entendimento vale para o atual ICMS, bem como para o IPI, cujo princípio nuclear da não-cumulatividade, como visto, é idêntico ao do que foi estabelecido para o imposto estadual.

De fato, a noção de que pode haver incidência tributária sem desembolso efetivo de numerário é admitida por vários autores e já foi objeto de uma série de manifestações do STF.

<sup>6</sup> Assim como na nota anterior, mencionamos, como referência, decisão em Solução de Consulta n. 372, de 20 de dezembro de 1999 (8ª Região Fiscal - SP).

<sup>7</sup> O art. 11 prescreve que “O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente da 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 n. 9.430, de 1996, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal - SRF, do Ministério da Fazenda.”

<sup>8</sup> Observe-se, a contrário senso, que a operação que não estiver compreendida no campo de incidência do imposto não ensejará o direito ao aproveitamento e à manutenção dos créditos, como veremos adiante.

<sup>9</sup> RT, São Paulo, 1978, p. 156.

Ao tratar das isenções, Rubens Gomes de Sousa, à luz do art. 175, inc. I, do Código Tributário Nacional - que conceitua a isenção como método de “exclusão do crédito tributário” -, esclarece<sup>10</sup>:

“Isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido; voltando ainda ao mesmo exemplo: se a lei concede isenção do imposto predial aos edifícios das embaixadas e consulados, um prédio situado na zona urbana, que como já vimos, incide no imposto, se for ocupado por embaixada ou consulado ficará dispensado do seu pagamento, isto é, ficará isento por força de lei.

É importante fixar bem as diferenças entre não-incidência e isenção: tratando-se de não-incidência, não é devido o tributo porque não chega a surgir a própria obrigação tributária; ao contrário, na isenção, o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento: por conseguinte, a isenção pressupõe a incidência, porque é claro que só se pode dispensar o pagamento do tributo que seja efetivamente devido.”

Nos EDiv em RE n. 107.852-9/SP (*DJ* de 1.7.1996), o STF, em sessão do Pleno, pelo voto do relator Min. Maurício Corrêa, tratou da questão relativa às isenções, referindo-se ao voto proferido pelo Min. Carlos Madeira no ERE n. 104.963 (*RTJ* 120/1.232), no seguinte sentido:

“A isenção do imposto incidente sobre matéria-prima consumida no processo de industrialização significa apenas exclusão de sua exigibilidade. A obrigação tributária nasce com o fato gerador, que é a entrada da matéria-prima, mas o crédito tributário é afastado pelo favor fiscal.”

Observe-se, ainda, que, no que se refere às operações sujeitas à alíquota zero do IPI, a questão é ainda menos turbulenta. De fato, é de se ver que o art. 6º, da Lei n. 10.451, de 10 de maio de 2002, conduz à conclusão, de resto confirmada pela doutrina e pela jurisprudência, que tais operações são, sim, tributadas pelo imposto federal:

“Art. 6º O campo de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) (...), observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a anotação ‘NT’ (não tributado).”

Assim, e tendo em vista que a não-cumulatividade é um princípio jurídico, devendo ser analisada unicamente sob este prisma, o intérprete tem de adotar um distanciamento crítico em relação aos aspectos extrajurídicos (como os econômicos, por exemplo), que possam viciar seu raciocínio e inviabilizar a conclusão. Como a existência ou não de desembolso de dinheiro por ocasião da saída do produto tributado é um aspecto econômico, ele não deverá influenciar na interpretação jurídica das normas que regulamentam a matéria em estudo.

Por essas razões, não procede ao argumento de que, com a desoneração (no sentido de ausência de pagamento) de uma determinada operação, restaria automaticamente inviabilizado o direito ao crédito referente às operações anteceden-

<sup>10</sup> *Compêndio de Legislação Tributária*, RT, São Paulo, 1975, p. 97.



tes na medida em que, segundo essa linha de raciocínio, não haveria imposto devido para ser cotejado com os créditos.

Deve-se verificar se há incidência desse imposto; e não se há ou não pagamento.

De mais a mais, interpretação igualmente cautelosa do ordenamento revelaria ainda que, inclusive sob a ótica do princípio da seletividade que se aplica obrigatoriamente ao IPI, a vedação aos créditos nos casos em que se interpõe uma desoneração em algum ponto da cadeia de produção e circulação dos bens implicaria tornar o imposto mais oneroso do que se o benefício não houvesse sido concedido, porque acarretaria a inclusão do valor do imposto no custo do produto industrializado. Desta forma, poderia restar anulado o benefício pretendido pelo legislador ao instituir tratamento fiscal mais favorável, em franca contrariedade ao princípio da seletividade (tributação menos onerosa segundo a essencialidade do produto).

Este e outros aspectos do regime não cumulativo de tributação foram tratados pelo Plenário do STF por ocasião do julgamento do RE n. 212.484-2/RS (*DJ* de 27.11.1998). Naquele caso, referido Tribunal decidiu ser possível o aproveitamento de créditos de insumos isentos de IPI, aplicados na fabricação de produtos tributados. Vejamos a 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.”

No julgamento acima mencionado, os Ministros, com exceção do Min. Ilmar Galvão, vencido, pronunciaram-se no sentido de que a inexistência de uma cláusula constitucional restritiva da não-cumulatividade para o IPI necessariamente implica aplicação plena do princípio. Alguns dos votos contêm comentários acerca das diferenças existentes entre a não-cumulatividade aplicada ao ICMS e aquela que caracteriza o imposto federal, sobretudo aquelas decorrentes das alterações introduzidas pela EC n. 23/83.

A esse respeito, vejam as considerações tecidas pelo Min. Marco Aurélio em seu voto:

“Senhor Presidente, durante dezoito anos tivemos o tratamento igualitário, em se cuidando da não-cumulatividade, dos dois tributos: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e o Imposto sobre Produtos Industrializados. Isto decorreu da própria Emenda Constitucional n° 18/65 (...). O que houve, de novo, então, sob a ótica constitucional? Veio à balha a Emenda Constitucional n° 23, de 1983, a chamada Emenda Passos Porto, e aí alterou-se unicamente a disciplina concernente ao ICM para transformar-se o crédito que era regra em exceção (...).

Deu-se a transformação da regra em exceção, como disse: a isenção ou a não-incidência não implicará crédito - e estou modificando a ordem das expressões - ‘não implicará’ - é a regra - ‘crédito do imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes, salvo determinação em contrário da legislação’. O crédito, portanto, tão-somente no tocante ao ICM, só poderia decorrer de disposição legal.

Houve modificação, em si, quanto ao IPI? Não, o IPI continuou com o mesmo tratamento que conduziu esta Corte a assentar uma jurisprudência tranqüilíssima no sentido do direito ao crédito. Não houve mudança. A Emenda Constitucional nº 23 apenas alterou o preceito da Carta então em vigor que regulava o ICM.

Ora, isenta-se de algo, de início, devido, e, para não se chegar à inocuidade do benefício, deve haver o crédito, sob pena, também, de transformarmos a isenção em simples diferimento, apenas projetando no tempo o recolhimento do tributo. (...)

Senhor Presidente, por isso deu-se a pacificação da jurisprudência pelo direito ao crédito, na hipótese de isenção.

A Segunda Turma, julgando o Recurso Extraordinário nº 106.844, que versou, é certo, sobre ICM, mas quando o ICM tinha a mesma disciplina do IPI, concluiu, até a edição da Emenda Constitucional 23, que 'havendo isenção na importação de matéria-prima, há direito ao crédito do valor correspondente à hora da saída do produto industrializado'. Aludi, também, à decisão do Plenário, da lavra do Ministro Djaci Falcão, reportando-se aos pronunciamentos reiterados das duas Turmas, no sentido do acórdão atacado mediante este extraordinário.

Em suma, não podemos confundir isenção com diferimento, nem agasallar uma óptica que importe em reconhecer-se a possibilidade de o Estado dar com uma mão e retirar com a outra.

Dessa forma, sem que haja norma de estatura maior em tal sentido, porquanto o princípio da não-cumulatividade é constitucional, impossível concluir-se pelo alijamento, em si, do crédito.”

Ao reconhecer o direito de crédito oriundo de uma operação anterior não onerada, sob a justificativa de que a não-cumulatividade do IPI tem origem, sede e fundamento constitucional, assim como ela é constitucionalmente incondicionada, o STF acabou admitindo que a possibilidade de crédito independe da oneração econômica da operação pelo imposto.

Em outras palavras, o princípio da não-cumulatividade não estaria diretamente vinculado, segundo o entendimento manifestado nesse julgado, ao efetivo desembolso do valor referente ao IPI, mas sim à existência de uma operação antecedente inserida no campo de incidência possível do imposto.

Por extensão, pode-se concluir que a manutenção do crédito dos insumos adquiridos para a produção também não fica vinculada ao desembolso de dinheiro na operação subsequente, bastando, para tanto, que ela esteja considerada no campo de incidência do IPI.

Apesar de todos esses fundamentos, cumpre-nos ressaltar que, mesmo após a decisão do STF no RE n. 212.484-2/RS, a Secretaria da Receita Federal continuou a vedar o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos isentos ou tributados à alíquota zero do IPI<sup>11</sup>. Confira-se, dentre outras, o teor da So-

<sup>11</sup> Apesar de os insumos sujeitos à alíquota zero estarem inseridos no campo de incidência do IPI, referida modalidade de desoneração não gera crédito do imposto nas aquisições, eis que por ter o legislador eleito zero como alíquota, o direito de crédito a que faz jus o contribuinte somente pode ser realizado ao valor de zero, no qual inexistente conteúdo econômico valorativo que possa ser quantificado.

lução de Consulta n. 210, de 29 de outubro de 2003, abaixo transcrita, proferida pela Superintendência Regional da Receita Federal da 8ª Região, em São Paulo, que tratou do assunto:

“Crédito de IPI. Entrada de Insumos Imunes, Isentos, Tributados à Alíquota Zero ou Classificados como NT, na TIPI (...). Aqueles insumos contemplados com isenção de IPI ou classificados, na TIPI, em uma das posições beneficiadas com alíquota zero também não geram direito ao crédito desse imposto por ocasião de sua entrada no estabelecimento industrial. O direito só é cabível quando se tratar de aquisições sujeitas ao pagamento do imposto, em que o produto tenha sido tributado na origem.”

No entanto, ainda que a decisão do RE n. 212.484-2/RS somente produza efeitos entre as partes litigantes naquele caso, eis que apreciado pelo STF na via de controle difuso de constitucionalidade, eventual questionamento por parte do Fisco federal acerca da questão tende a ser considerado como improcedente, eis que o precedente mencionado é fortíssimo e pode ser alegado por todos os contribuintes que discutam essa questão em âmbito administrativo ou judicial.

A esse respeito, vale observar que a própria Procuradoria da Fazenda Nacional, por meio do Parecer PGFN n. 405/2003 (*DOU* de 26.3.2003, p. 23), vem reconhecendo a possibilidade de creditamento do IPI em decorrência da aquisição de insumos isentos:

“102. Na aquisição de insumos isentos, ocorre o fato gerador, a Tipi fixa a alíquota positiva (digamos 1% para mais), mas a lei dispensa seu pagamento. Em hipóteses tais, o STF, no RE 212.484, decidiu pelo direito de crédito com base na alíquota (...) constante da TIPI (...).”

Na mesma linha de raciocínio, a jurisprudência do Conselho de Contribuintes vem se consolidando em harmonia com o que foi decidido pelo STF no mencionado recurso extraordinário, tal como evidencia a ementa do seguinte julgado:

“IPI (...). Crédito de Insumo Adquirido sob Isenção. Conforme decisão do STF (RE n. 212.484-2), não ocorre ofensa à Constituição Federal (art. 153, § 3º, inc. II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.” (2º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, Rec. vol. 112.811, Rel. Jorge Freire, Acórdão n. 201-77511)

Apesar de termos conhecimento de precedentes contrários ao aproveitamento dos créditos em questão, inclusive posteriores e este ora mencionado, a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais vem confirmando a possibilidade do referido aproveitamento.

Com efeito, em sessão realizada no dia 24 de julho de 2006, a Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais<sup>12</sup> negou provimento ao recurso interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra a decisão proferida no recurso voluntário, cuja ementa está acima transcrita, o que demonstra que o entendimento daquele órgão de julgamento é mesmo no sentido de que é possível aproveitar créditos do IPI em decorrência da aquisição de insumos isentos do imposto.

Especificamente em relação à manutenção dos créditos de insumos utilizados na industrialização de produtos desonerados (operações subseqüentes), as restri-

<sup>12</sup> RP n. 201-112811, Rel. Antonio Carlos Atulim, Acórdão CSRF/02-02.357.

ções criadas pela legislação de regência e pela própria Secretaria da Receita Federal tornaram-se sem efeito desde 1999, por ocasião da edição da Lei n. 9.779/99.

Não que esse diploma legal, especialmente em função de seu art. 11, tenha passado a admitir expressa e incondicionalmente a manutenção desses créditos nos casos em que operações subsequentes fossem desoneradas do IPI. Essa tarefa, como vimos, foi cumprida pela Constituição.

Notadamente, entretanto, referida Lei acabou esclarecendo a questão ao tratar de alternativas para utilização de saldos credores do IPI, uma vez que, se a lei estatui alternativas para utilização dos créditos acumulados, a única conclusão possível é a de que sua manutenção estava previamente assegurada.

### **3. As Manifestações da SRF e a Possibilidade de Manutenção dos Créditos do IPI após a Edição da Lei n. 9.779/99**

O art. 11 da Lei n. 9.779/99 assegura aos contribuintes a manutenção e a compensação, até mesmo com outros tributos administrados pela SRF<sup>13</sup>, do saldo credor do IPI acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem aplicados na industrialização, inclusive de produto *isento* ou *tributado à alíquota zero*.

Abram-se, aqui, parênteses, para mencionar que o referido dispositivo apresenta-se em total conformidade com os ditames constitucionais que tratam do regime não cumulativo do IPI, na medida em que asseguram a manutenção dos créditos relativos às operações inseridas no campo de incidência do imposto.

Pois bem. No dia 4 de março de 1999, a SRF editou a Instrução Normativa n. 33, que dispôs sobre o assunto em seu art. 4º:

“Art. 4º O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei n. 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive *imunes, isentos ou tributados à alíquota zero*, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a industrial a partir de 1º.1.1999.” (grifo nosso)

Pela simples leitura do dispositivo, é possível perceber que a SRF considerou, dentre as hipóteses de manutenção dos créditos do IPI, as aquisições de insumos para a fabricação de produtos isentos e tributados à alíquota zero, tal como determina a Lei n. 9.779/99, assim como as aquisições de insumos para fabricação de produtos *imunes* ao imposto.

A bem da verdade, a manutenção dos créditos do IPI em saídas subsequentes imunes já era expressamente admitida desde 1969, por ocasião da edição do Decreto-lei n. 491, de 5 de março daquele ano.

Essa permissão, entretanto, que corresponde a um autêntico benefício fiscal conferido pelo legislador ordinário, restringia-se às operações de exportação de produtos industrializados, que, nos termos do art. 153, parágrafo 3º, inc. III, da Constituição de 1988, são imunes ao imposto.

Sem, contudo, mencionar o referido benefício fiscal, a IN SRF n. 33/99 aparentemente admitia a manutenção dos créditos nos casos de fabricação de produtos imunes, indiscriminadamente.

<sup>13</sup> Conforme disposto nos arts. 73 e 74 da Lei n. 9.430/96.

Seja como for, o fato é que, com a referida Instrução Normativa, a SRF passou a considerar um espectro mais amplo de operações desoneradas do IPI em que restaria assegurado o direito à manutenção do crédito do imposto.

A partir disso, todas as manifestações exaradas pela SRF passaram a assegurar o direito à manutenção dos créditos do IPI incidente nas aquisições de insumos para a industrialização de produtos, inclusive os isentos, os tributados à alíquota zero e os contemplados pela imunidade tributária, indiscriminadamente. Nesse sentido, confira-se, dentre inúmeras outras, o teor da Solução de Consulta n. 319, de 19 de outubro de 1999, proferida pela Superintendência Regional da Receita Federal da 8ª Região Fiscal (São Paulo) que evidencia este cenário:

“Em decorrência do art. 11 da MP n. 1.788, de 29.12.1998, convertida na Lei n. 9.779, de 19.1.1999, os créditos do IPI relativos aos insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado, a partir de 1º.1.1999, para serem empregados na industrialização de *produtos imunes, isentos ou tributados com alíquota reduzida a zero, poderão ser registrados e mantidos na escrita fiscal independentemente de haver disposição em lei específica*. Deixa de ter aplicação o estorno do crédito do IPI previsto no art. 174, inciso I, alínea ‘a’, do Ripi/1998, quanto aos produtos isentos e que tenham alíquota reduzida a zero, permanecendo a disposição para os produtos não-tributados. A apuração e a utilização dos créditos do IPI, inclusive em relação ao saldo credor a que se refere o art. 11 da retrocitada lei dar-se-á em conformidade com a IN SRF n. 033, de 1999.” (grifos nossos)

Com efeito, o entendimento da SRF sobre o tema passou a ser o de que apenas a não-incidência do IPI na operação subsequente afastaria a possibilidade de manutenção dos créditos decorrentes da etapa anterior.

O referido entendimento vigorou durante os sete anos que se seguiram à edição da IN SRF n. 33/99. Foi, entretanto, modificado no dia 17 de abril de 2006, com a publicação do Ato Declaratório Interpretativo n. 5, que prescreve o seguinte:

“Art. 1º Os produtos a que se refere o art. 4º da Instrução Normativa SRF n. 33, de 4 de março de 1999, são aqueles aos quais a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) garante o direito à manutenção e utilização de créditos.

Art. 2º O disposto no art. 11 da Lei n. 9.779, de 11 de janeiro de 1999, no art. 5º do Decreto-lei n. 491, de 5 de março de 1969, e no art. 4º da Instrução Normativa SRF n. 33, de 4 de março de 1999, não se aplica aos produtos:

I - com a notação ‘NT’ (não-tributados, a exemplo dos produtos naturais ou em bruto) na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto n. 4.542, de 26 de dezembro de 2002;

II - amparados por imunidade;

III - excluídos do conceito de industrialização por força do disposto no art. 5º do Decreto n. 4.544, de 26 de dezembro de 2002 - Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI).

Parágrafo único. Excetuam-se do disposto no inciso II os produtos tributados na Tipi que estejam amparados pela imunidade em decorrência de exportação para o exterior.”

Como se pode perceber, a SRF, por meio do ADI n. 5/2006, adequou seu entendimento aos ditames do art. 11, da Lei n. 9.779/99, que somente se refere à manutenção dos créditos do IPI nos casos de saídas subseqüentes isentas ou tributadas à alíquota zero, eis que ambas as modalidades de desoneração encontram-se inseridas no campo de incidência do imposto.

Outrossim, o ADI n. 5/2006 esclareceu que não são todas as hipóteses de imunidade que dão ensejo à manutenção dos créditos do imposto incidente sobre as aquisições realizadas pelo contribuinte, mas apenas àquelas em que a lei assim o autorize, tal como ocorre para operações/contribuintes que destinem produtos industrializados ao exterior, nos termos do que prescreve o benefício fiscal concedido por meio do Decreto-lei n. 491/69.

Assim, a partir do ato interpretativo em apreço, a SRF deixa de considerar como válidos os créditos mantidos na escrita fiscal do contribuinte que forem relacionados a operações subseqüentes que estejam fora do campo de incidência do imposto - produtos naturais ou em bruto, por exemplo -, ou que sejam imunes à incidência do IPI, sem que a lei autorize a manutenção.

Como deixamos transparecer ao longo deste tópico, a interpretação da sistemática não cumulativa do IPI manifestada pela SRF por meio do ADI n. 5/2006 parece-nos ser mais adequada do que aquela que vinha sendo praticada nos termos do art. 4º da IN SRF n. 33/99.

Isso porque, apesar de todos os institutos jurídicos aqui tratados - não-incidência, isenção, alíquota zero e imunidade - conduzirem à mesma conseqüência prática, qual seja, a desoneração de uma etapa da operação, essa conseqüência é de natureza estritamente econômica e não deve ser levada em consideração na interpretação do regime não cumulativo do imposto, que pressupõe, para tanto, a utilização apenas de conceitos jurídicos relacionados ao assunto.

Nesse contexto, vimos anteriormente que a sistemática de não-cumulatividade de aplicável ao IPI admite o aproveitamento e a manutenção dos créditos do imposto em operações que por ele sejam tributadas. Ou seja: em operações que estejam inseridas no campo de incidência do imposto.

Vimos, outrossim, que os institutos da isenção e da alíquota zero estão inseridos no campo de incidência do IPI, motivo pelo qual o direito a crédito está, sim, assegurado nessas modalidades de desoneração tributária<sup>14</sup>.

No que se refere à imunidade, entretanto, essa situação não se verifica. E a razão pela qual isso ocorre é muito simples: imunidade pressupõe algo que esteja fora do campo de incidência do imposto.

Quando se diz que algo está fora do campo de incidência tributária, está-se a dizer que a situação jurídica necessária para o nascimento da obrigação tributária fica fora dos limites do campo de tributação. Não ocorre o fato gerador do tributo porque a lei não descreve a hipótese de incidência respectiva.

A imunidade pode ser comparada à não-incidência tendo em vista que, assim como naquele caso, não há previsão de tributação da situação jurídica necessária. Todavia, é hipótese qualificada, à vista de que corresponde à delimitação da competência tributária impositiva constitucional.

<sup>14</sup> Vide nota 10.

Imunidade é, portanto, “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 de fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo”<sup>15</sup>.

Estando, pois, fora do campo de competência para instituir o IPI, a operação imune não está contemplada pela sistemática da não-cumulatividade do imposto, não gerando, por consequência, o direito à manutenção dos créditos correspondentes às operações anteriores.

Conclusão que se obtém em razão disso somente pode ser no sentido de que a Instrução Normativa SRF n. 33/99 e as manifestações dela decorrentes extrapolaram, de forma irregular, os limites estabelecidos pelo art. 11, da Lei n. 9.779/99, não estando por consequência em harmonia com o regime não cumulativo do imposto, tal como delineado pela Constituição de 1988.

No que concerne ao Ato Declaratório Interpretativo n. 5/2006, este só veio a adequar o entendimento manifestado de forma irregular pela IN SRF n. 33/99 aos estritos termos da Lei n. 9.779/99, apresentando-se em total harmonia com a sistemática de apuração do imposto.

#### **4. Efeitos do Ato Declaratório Interpretativo n. 5/2006**

Não há mais polêmica na doutrina ou na jurisprudência acerca do alcance da expressão “normas complementares da legislação tributária”, que compreende *todo e qualquer ato expedido pela Administração Tributária*<sup>16</sup>, tais como portarias, instruções normativas, atos declaratórios, pareceres normativos etc.

Há tempos, a jurisprudência de nossos Tribunais Superiores, da Câmara Superior de Recursos Fiscais e dos Conselhos de Contribuintes consolidou-se no sentido de que os atos normativos servem à finalidade de *interpretar* as leis em função das quais são expedidos. Em outras palavras: estes atos limitam-se a *esclarecer*, a *explicar*, a *elucidar* o significado das normas legais, visando a uniformizar o procedimento das repartições fiscais.

Os precedentes a seguir indicados evidenciam o entendimento pacífico da jurisprudência judicial e administrativa:

- *ADIn n. 536/DF, de 8.8.1991, e ADIn-MC n. 311/DF*: o Pleno do Supremo Tribunal Federal asseverou que “os atos normativos expedidos pelas autoridades fazendárias tem por finalidade interpretar a lei ou o regulamento no âmbito das repartições fiscais”.

- *REsp n. 460.986/PR, de 6.3.2003*: a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça reconheceu que “as normas complementares do direito tributário são de grande valia porquanto empreendem exegese uniforme a ser obedecida pelos agentes administrativos fiscais”, decidindo que não ofende o princípio da estrita legalidade “ato normativo que se limita a explicitar o conteúdo da lei ordinária”.

<sup>15</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 7ª edição, Saraiva, São Paulo, 2001.

<sup>16</sup> Código Tributário Nacional, art. 100, inc. I: “São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: (...) os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.”

- *REsp n. 170.234/SP, de 12.3.2002*: a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça decidiu que “se a lei tributária estabelece determinada restrição à aplicação de benefício fiscal, o ato administrativo somente poderá fixar os critérios de aplicação dessas restrições, mas nunca ampliá-las”.

- *Acórdãos CSRF/02-01742, de 13.9.2004, CSRF/02-01653, de 10.5.2004, e CSRF/02-01628*: ao tratar de exclusões de determinados valores, do cálculo do crédito presumido do IPI, estabelecidas por instruções normativas, a Câmara Superior decidiu que estes atos administrativos “são normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam”.

Diante destas manifestações jurisprudenciais, evidencia-se que os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, independentemente de sua espécie, têm a função específica de *interpretar* as leis, no âmbito das repartições fiscais, sendo-lhes vedado introduzir qualquer inovação ou alteração no ordenamento jurídico.

E, em virtude de seu caráter exclusivamente interpretativo, os atos normativos aplicam-se de forma retroativa à data da vigência da norma legal interpretada, nos termos do art. 106, inc. I, do Código Tributário Nacional:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.”

No que concerne à aplicação desse dispositivo aos atos normativos expedidos pela administração tributária, veja-se que os seguintes precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais evidenciam essa possibilidade:

- *Acórdão CSRF/01-0817, de 29.7.1988*: reconheceu a aplicação retroativa da Instrução Normativa SRF n. 102/82, “face ao seu caráter de ato interpretativo do art. 41 do RIR/80”.

- *Acórdão CSRF/01-0692, de 14.11.1986*: ao tratar de um caso de isenção, admitiu que a norma complementar (*instrução normativa*) não cria direitos, mas, tão-somente, explicita a norma legal, e consignou, em sua ementa, que “se a lei explicitada é anterior, a norma complementar é *retro-eficaz*” (grifos nossos).

- *Acórdão CSRF/01-0637, de 11.4.1986*: reconheceu que as portarias ministeriais se inserem na categoria dos atos cuja finalidade é a interpretação da lei tributária e, por isso, decidiu que são “aplicáveis a fatos anteriores à data em que foram baixados”.

Outra não é a posição dos Tribunais judiciais, que, ao analisarem a aplicação dos atos normativos baixados pelas autoridades administrativas, reconheceram que eles alcançam atos e fatos passados, visto que são “normas” meramente interpretativas. Confirmam-se os seguintes precedentes:

- *Apelação Cível n. 50.329/RS, de 10.3.1980*: a 3ª Turma do extinto Tribunal Federal de Recursos decidiu que “a Portaria n. 3.107/71 do Ministro de Estado do Trabalho e Previdência Social, por ser meramente interpretativa, aplica-se a ato ou fato pretérito (CTN, art. 106, I)”.

- *Apelação Cível n. 61.454/PR, de 9.3.1983*: no entender da 4ª Turma do extinto Tribunal Federal de Recursos, “o Ato Declaratório (Normativo)



CST/DLJ n. 35, de 13.10.1076, por ser interpretativo, aplica-se a fatos pretéritos (...).”

- *Apelação Cível n. 57.595/SP, de 30.4.1979*: ao julgar este recurso, a 5ª Turma do extinto Tribunal Federal de Recursos reconheceu que, em decorrência de seu caráter de norma interpretativa a Portaria n. 38/76 tem efeitos *ex tunc*, aplicando-se a ato ou fato pretérito.

- *Embargos Infringentes em Apelação Cível n. 91.04.18991-4/RS, de 9.10.1996*: a 1ª Seção do Tribunal Regional Federal da 4ª Região entendeu que o parecer normativo “integra as normas complementares das leis, tratados e das convenções internacionais e dos decretos (art. 100, I, do CTN) e, devido ao fato de ter natureza essencialmente interpretativa possui o condão da retroatividade”.

Ainda no mesmo sentido, o Parecer Normativo CST n. 5, de 24 de maio de 1994, reconheceu que os atos normativos - *pareceres normativos e ato declaratório normativo* - limitam-se a explicitar o sentido e o alcance das normas legais, razão pela qual “sua eficácia retroage ao momento em que a norma por eles interpretada começou a produzir efeitos”.

Portanto, está pacificado na jurisprudência - e hoje o próprio Fisco reconhece - que os atos normativos fazendários são *atos de interpretação* das leis tributárias a que se referem. Em vista dessa sua natureza, esses atos têm *validade retroativa* à data de vigência das leis que interpretam.

Observe-se, entretanto, que a retroatividade em apreço não atinge os contribuintes que porventura tenham elaborado consulta ao Fisco federal, tendo obtido resposta favorável ao direito de manutenção dos créditos, anteriormente à edição do ADI n. 5/2006<sup>17</sup>.

Este entendimento está compreendido no parágrafo 6º do art. 14, da Instrução Normativa SRF n. 573, de 23 de novembro de 2005, que assevera que “na hipótese de alteração de entendimento expresso em Solução de Consulta, a nova orientação alcançará apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na Imprensa Oficial ou após a ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada”.

Com relação aos contribuintes que não formularam consulta ao Fisco, deve-se mencionar que, apesar de serem alcançados pela retroatividade em comento, eles não estão sujeitos à cobrança de penalidades e demais acréscimos porventura incidentes sobre o valor da base de cálculo do IPI devido.

Isso porque a manutenção dos créditos do imposto incidente sobre a aquisição de insumos para industrialização de produtos imunes ao IPI era expressamente assegurada pela IN SRF n. 33/99 (fato que era ainda confirmado pelas inúmeras manifestações da SRF em Soluções de Consulta publicadas sobre o tema).

Em razão disso, e na medida em que as instruções normativas são consideradas como normas complementares, nos termos do art. 100, inc. I, do CTN, a sua observância pelos contribuintes enseja a aplicação da norma inserida no parágrafo

<sup>17</sup> Esse entendimento também se aplica aos contribuintes que têm decisão judicial favorável transitada em julgado.

fo único desse mesmo artigo, que assegura aos contribuintes que a tenham seguido, a exclusão da imposição de penalidades, cobrança de juros de mora e atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

## 5. Conclusões

Por todo o exposto, pode-se concluir que:

- diferentemente do que ocorrera com o ICM e do que ocorre atualmente com o ICMS, a não-cumulatividade aplicável ao IPI é ampla e irrestrita;
- por esta razão, ao contribuinte desse imposto federal deve ser assegurado o direito de aproveitamento do IPI *incidente* sobre a etapa anterior da operação, para compensação com o IPI *incidente* nas operações subseqüentes;
- no caso de aquisições desoneradas do imposto - em que não haja efetivo pagamento do IPI - os créditos poderão ser aproveitados pelo contribuinte caso a operação possa ser considerada como inserida no campo de incidência do imposto, apesar da desoneração;
- da mesma forma, tais créditos poderão ser mantidos se a operação subseqüente, embora desonerada, estiver compreendida no campo de incidência do imposto;
- especificamente em relação a esta hipótese, o ADI n. 5/2006 não altera nem restringe essa sistemática, mas apenas esclarece que os créditos decorrentes de aquisições tributadas pelo IPI não poderão ser mantidos nos casos em que a operação ou produto subseqüente estiver fora do campo de incidência do IPI - e aqui se incluem as operações ou produtos contemplados com imunidade tributária;
- por se tratar de ato normativo interpretativo, o ADI n. 5/2006 tem aplicação retroativa, nos termos do art. 106, inc. I, do CTN, salvo para os casos em que o contribuinte disponha de decisão judicial transitada em julgado ou solução de consulta favorável à manutenção dos créditos do IPI, hipótese em que os efeitos produzidos pelo ato em apreço somente alcançarão os fatos ocorridos após a sua publicação, ou intimação.
- os contribuintes que não formularam consulta ao Fisco, a seu turno, não poderão ser apenados com os encargos legais devidos em observância à determinação contida no parágrafo único, do art. 100, do CTN, tendo em vista que a IN SRF n. 33/99, norma complementar, nos termos do inc. I, do referido artigo, admitia a manutenção dos créditos do imposto no caso de operação subseqüente imune ao IPI.