
DO DIREITO AO CRÉDITO DE IPI NA AQUISIÇÃO DO INSUMO ISENTO, SUJEITO A ALIQUOTA ZERO OU NÃO TRIBUTADO

THE RIGH TO IPI CREDIT IN GOODS EXEMPT, SUBJECT TO A ZERO RATE OR NOT TAXED

Adriany Cristina Valerio¹

Alyne Ribeirete Pelisson²

Talita Venturini Bussaglia³

RESUMO: O presente artigo tem por escopo analisar de forma crítica a questão do direito ao crédito do IPI na aquisição de insumos e matérias-primas isentas, sujeitas à alíquota zero ou não tributadas, adquiridas no processo de industrialização. Por meio da análise do princípio da não-cumulatividade e da função extrafiscal desse imposto federal, verifica-se que, ainda com a desoneração, seja ela advinda de qualquer técnica tributária, o crédito deve ser considerado para fins de compensação, pois caso contrário, somente haveria o diferimento do ônus para o contribuinte final, o que pode repercutir negativamente na economia.

Palavras-chave: IPI; Isentas; Alíquota zero; Não-tributadas; Não-cumulatividade; crédito

ABSTRACT: This paper aims to analyze critically the issue of the right to the credit of IPI on the purchase of inputs and exempted raw materials, submitted to a zero-rate tax or non-taxation, acquired in the industrialization process. By analyzing the principle of non-cumulative and the extrafiscal function of this federal tax, it appears that, even without the tax payment, the credit should be considered for the purposes of compensation, otherwise, the final taxpayer will shoulder with the onus, which can have negative repercussions on the economy.

Key-words: IPI; Exempted; Zero-rate tax; Non-taxation; Non-cumulative; Credit.

INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Produto Industrializado – IPI - é um dos principais tributos de competência da União, previsto no artigo 153, IV, da Constituição Federal.

Além da função arrecadatória, típica dos tributos, o IPI desempenha importante papel regulatório da economia e do mercado, sobretudo pelo seu caráter seletivo e extrafiscal, que regula o comportamento da sociedade, moldando-a às oscilações políticas econômicas, sociais e financeiras.

¹ Graduanda da Universidade Estadual de Londrina. E-mail: adrianyvalerio@yahoo.com.br

² Graduanda da Universidade Estadual de Londrina. E-mail: lilibipas@hotmail.com

³ Graduanda da Universidade Estadual de Londrina. E-mail: talitavb@yahoo.com.br

Neste artigo, serão tratadas algumas das peculiaridades deste tributo, sobretudo o seu caráter seletivo e extrafiscal, bem como a sujeição obrigatória do IPI ao princípio da não-cumulatividade.

Por meio da análise dessas características peculiares do imposto federal e após uma digressão para a compreensão do instituto da compensação e da origem dos créditos no IPI, será possível adentrar à celeuma existente em torno do direito ao crédito tributário nas hipóteses em que a entrada de insumos tenha se dado sob alguma espécie de exoneração tributária.

A SELETIVIDADE E EXTRAFISCALIDADE DO IPI

A seletividade e a extrafiscalidade são características que se encontram bastante atreladas. Por meio delas, o IPI é capaz de funcionar como potente instrumento de intervenção nos setores da economia, hábil a movimentar e estimular o processo produtivo, conforme seja a necessidade e a competitividade demandada no mercado.

A respeito da incidência do IPI, Ricardo Lobo Torres (apud Bottallo, 2002, p. 61) explica que o “tributo recai sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade”. Assim sendo, tal tributo obedece a determinação do artigo 153, §3º, I da Constituição Federal que roga que o IPI seja seletivo em função da essencialidade do produto.

Embora a seletividade seja mais comum e facilmente alcançada pela manipulação das alíquotas, reduzidas ou aumentadas, conforme a essencialidade ou dispensabilidade social do produto industrializado, ela pode ser buscada por qualquer técnica que implique na modificação quantitativa da carga tributária; seja pelo emprego da alíquota zero, concessão de incentivos, isenções, dentre outras técnicas. (BOTTALLO, 2002, p. 64).

Estes mecanismos fazem com que a característica de extrafiscalidade se manifeste no imposto, ordenando política e economicamente a sociedade, “seja favorecendo a realização de operações havidas por necessárias, úteis ou convenientes à sociedade, seja dificultando, por meio de incidências mais pesadas, a prática de outras que não se mostrem capazes de ir ao encontro do interesse coletivo”.

Funcionando tal como explanado no parágrafo anterior, vislumbra-se que o IPI agrega para si outro papel, além do de arrecadação de recursos para o custeio de Estado (fiscalidade). Aliada à função arrecadatória, o IPI, aproveitando-se dos instrumentos tributários, deve regular os comportamentos sociais em matérias econômica, social e política, promovendo condutas, para o estímulo ou desestímulo do mercado. (BOTTALLO, 2002, p. 57-58).

Assim, pela extrafiscalidade, o IPI, além de servir para a arrecadação tributária federal, deve servir de instrumento para o controle e intervenção de setores da economia nacional, incentivando determinadas condutas e incidindo no domínio econômico, agregando efetividade aos dispositivos e valores elucidados pela Constituição Federal e realizando os objetivos da justiça social. (ELALI, 2005, p. 78-79).

REPERCUÇÃO ECONÔMICA DO IPI

O IPI é um imposto indireto devido nas operações de industrialização, que gera repercussão econômica tributária, ou seja, nele ocorre transferência de encargos.

De acordo com José Eduardo Soares de Melo apud Edson Teixeira de Melo (2007), os impostos são indiretos sempre que permitem a transferência da carga financeira a outrem. Sustentando seu conceito com o exemplo do próprio IPI, expõe que o industrial, na qualidade de contribuinte, recolhe o valor devido a título do tributo. No entanto, este industrial pode ser financeiramente ressarcido por ocasião do pagamento do preço pelo novo adquirente, seja este um outro industrial, ou comerciante que se encontra na cadeia de industrialização ou, o que é mais grave, porém mais comum, o próprio consumidor – contribuinte de fato. Contrário sensu, imposto direto seria aquele cujo valor econômico é suportado exclusivamente pelo contribuinte de fato.

Por outro lado, Hugo de Brito Machado (apud MELO, 2007), tomando uma postura mais legalista, não verifica fundamento na classificação doutrinária. Para ele, os tributos de natureza indireta, que comportam a transferência do encargo financeiro, são assim porque a lei determina ou autoriza o recebimento do ônus⁴, pela própria natureza jurídica do tributo.

De acordo com o mesmo autor, sem disposição expressa legal, não há qualquer critério seguro capaz de determinar quando um tributo tem o ônus transferido a terceiro, ou quando ele é de fato suportado pelo próprio contribuinte. Exemplificando, cita o imposto sobre propriedade territorial urbano – IPTU – que embora seja doutrinariamente classificado como imposto direto, nos casos de imóveis alugados, certamente tem o valor pago a título de imposto transferido para o inquilino no preço do aluguel.

Embora ainda não haja um conceito legal e nem sequer haja consenso doutrinário com relação ao conceito de imposto direto ou indireto, é uníssono o entendimento presumido de que

⁴ Artigo 166, CTN, A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

o IPI e o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - são tributos que atendem aos pressupostos implicadores da translação, repercutindo o ônus tributacional sobre o ocupante da fase seguinte em uma operação plurifásica. “Tanto o fabricante quanto o comerciante, ao realizarem operações jurídicas, em regra, são obrigados a lançar os referidos impostos, em suas notas fiscais” (SOARES DE MELO apud TEIXEIRA DE MELO, 2007).

A respeito do IPI e do ICMS, que por sua natureza jurídica, permitem a transferência do encargo financeiro, Mizabel Derzi (apud BALLEIRO, 2007, p. 886) menciona que:

[...] a ilação é extraída diretamente da Constituição Federal, porque, em relação a eles, a Carta adota dois princípios – o da seletividade e o da não-cumulatividade – que somente podem ser explicados ou compreendidos pelo fenômeno da translação, uma vez que **a redução do imposto a recolher**, entre outros objetivos – em um ou outro princípio – **se destina a beneficiar o consumidor**, por meio da repercussão no mecanismo dos preços. Ademais, tais impostos têm ainda a função de serem neutros, não deformando a competitividade, a formação de preços ou a livre concorrência. Para isso, não podem onerar o agente econômico que atua sujeito às leis de mercado, ou seja, o contribuinte (o comerciante), mas são suportados pelo consumidor. E não apenas há uma aceitação jurídico-constitucional da repercussão do encargo financeiro, mas ainda um comando de autorização e até de determinação da transferência.

Neste contexto a classificação do IPI como imposto indireto deve-se à repercussão econômica. A repercussão configura-se como a passagem do encargo tributário ao contribuinte de fato, não sendo suportado por aquele contribuinte de direito, que primeiro praticou a hipótese de incidência do tributo (SABBAG, 2004, p. 44).

No processo de produção e comercialização, o ônus econômico sofrido pelo contribuinte de direito acaba sendo suportado - através da repercussão econômica - pelo contribuinte de fato (consumidor final).

PRINCÍPIO DA NÃO-CUMALITIVIDADE

No tópico anterior verificou-se que o IPI é o imposto devido nas operações de industrialização, que, sendo plurifásica, gera repercussão econômica tributária, ou seja, nele ocorre transferência de encargos.

Outra particularidade deste imposto é a sua sujeição ao princípio da não cumulatividade, que se justifica na cadeia de repercussão econômica, com o intuito de beneficiar tanto o contribuinte de direito, quanto o contribuinte de fato (o consumidor final), pois as deduções que sofrem na cadeia evitam o encarecimento ainda maior dos produtos.

A não-cumulatividade é um mecanismo de tributação com compensações que evita a sobreposição de incidências e a conseqüente tributação em cascata, uma vez que a incidência do IPI ocorre sobre o valor total ou acrescido dos fatos jurídicos tributários, em cada operação, e não sobre o valor agregado.

A questão é bem elucidada por Denerson Dias Rosa. De acordo com ele, se a tributação em cascata fosse permitida, com a incidência do imposto em cada uma das operações de venda praticadas pelo industrial, o produto final se encareceria sobremaneira, restando maléfica ao sistema produtivo. Ora, se não se coibisse a tributação e em cada “elo da cadeia econômica produtiva” incidisse o IPI, até a chegada do produto ao contribuinte final, a sua tributação restaria imensa (ROSA, apud PEIXOTO, 2003, p. 60).

Por isso, o artigo 49 do Código Tributário Nacional, ao caracterizar o IPI como imposto não-cumulativo, determina que “o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados”.

Cada operação tributada deve ter abatido o valor do mesmo imposto pago na operação anterior, relativamente aos mesmos produtos, matérias-primas, insumos, produtos intermediários e embalagens utilizadas durante todo o processo de industrialização. (MASCARENHAS, 2003, p.17).

O imposto já cobrado anteriormente, a título de insumos que foram necessários à industrialização deve ser deduzido do imposto incidente sobre a saída de imposto industrializados, pelo mecanismo de crédito e débito de imposto pago e a pagar.

Independentemente de quantas operações econômicas ocorrerem na cadeia produtiva, o imposto será sempre proporcional ao valor do produto industrializado. Cada contribuinte deve suportar apenas o quantum do tributo correspondente ao valor que agregou ao produto. Não pode ser tributado novamente o que já havia sido tributado nas etapas anteriores da cadeia produtiva. (ROSA, apud PEIXOTO, 2003, p. 62).

Corroborando essa prática, a Constituição Federal faz referência expressa à não-cumulatividade plena do IPI no artigo 153, §3º, II, sem qualquer restrição, diferentemente do

que ocorre com o ICMS (artigo 155, §2º, II), que tem a não-cumulatividade limitada, senão vejamos a transcrição das disposições mencionadas, para tornar notória a vontade do legislador constituinte:

Art. 153, §3º, CF: O imposto devido no inciso IV:

[...]

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

Art. 155, §2º, CF: O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou com o Distrito Federal;

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

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

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

Revestido de dignidade constitucional, erigido à categoria de princípio, impera-se que as normas infraconstitucionais não lhe restrinjam, nem lhe afaste o alcance, uma vez que, como princípio constitucional tributário, tem força imperativa e deve ser obedecido com vistas à manutenção da ordem econômica instituída.

O legislador procura atender essa diretriz constitucional através do sistema de crédito, o qual será adiante esmiuçado.

COMPENSAÇÃO E ORIGEM DOS CRÉDITOS

O direito à compensação remete ao princípio da não-cumulatividade e para dar-lhe curso é suficiente a existência de operações anteriores, já que destas irão resultar os créditos a serem apropriados (BOTALLO, 2002, p. 48).

Neste diapasão, o contribuinte tem o direito de abater, do montante de IPI a pagar, o *quantum* devido (ou que seria devido) a este título por outros contribuintes que lhe forneceram matérias-primas e demais insumos.

A regra matriz do direito ao crédito pode ser extraída do art. 153, § 3º, II da CF, conforme acima transcrito. Vislumbra-se que no antecedente está a conduta de adquirir matéria-prima ou insumos a serem utilizados na industrialização, em relação aos quais tenha sido apurado determinado crédito tributário; já no conseqüente dessa norma, encontra-se o direito do sujeito

passivo de valer-se do crédito apurado, opondo-o contra o Fisco, ou, em outra leitura, o dever de o Fisco conceder tal crédito.

Em análise superficial do artigo da Carta Magna, poder-se-ia afirmar que, ao contribuinte, somente é dado compensar as importâncias de IPI efetivamente cobradas pela União em operações anteriores, sendo este inclusive o entendimento acoimado pelo Supremo Tribunal Federal. No entanto, de acordo com alguns doutrinadores, o vocábulo cobrado não deve ser entendido no sentido de exigido, mas sim de incidido (BOTALLO, 2002, p.51).

Neste contexto, a Lei n.º 9.430/1996, em seus artigos 73 e 74, afirma ser possível outras formas de compensação, inclusive com outros tributos ou contribuições federais, desde que mediante requerimento do sujeito passivo e observadas as normas e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal. Ademais, essa mesma possibilidade foi reiterada no artigo 11 da Lei n.º 9.779/1999, na hipótese de o creditamento ocorrer na saída de produto desonerado.

Assim, há uma relação de créditos e débitos, que tem por fundamento a entrada de matérias-primas, produtos intermediários e semelhantes, e a saída de produtos resultantes do emprego industrial desses bens.

Efetivando-se a compensação por meio de operações de encontro de crédito/débito, “o contribuinte tem o direito de lançar, em sua escrita, créditos financeiros, para, no momento oportuno, utilizá-los como meios de compensar seus débitos” (BOTALLO, 2002, p.50).

Apuração de créditos e débitos do IPI

Para apurar-se o montante a recolher a título de IPI, destaca-se ser possível utilizar-se dos ensinamentos de Geraldo Ataliba no que concerne ao ICM, ou seja, pressupõe-se a execução de operação onde este *quantum* se apresente como o resultado de uma subtração em que o minuendo é o montante de imposto devido e o subtraendo é o montante anteriormente cobrado (ATALIBA, GIARDINO, p. 29, 30).

Corroborando esse entendimento o artigo 49 do CTN, e o artigo 163 do Decreto 4.422/2002 (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados), *in verbis*:

Art. 49, CTN: O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrado.

Art. 163, RIPI: A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito,

atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo.

Nesta esteira, considerando que a Constituição estabelece que o IPI será “não-cumulativo”, costuma-se indicar que ela objetiva fazer com que os tributos plurifásicos incidam tão-somente sobre o valor agregado, o que alvitra divergências.

Botallo afirma que a cada etapa de circulação, o IPI incide sobre o seu valor total, sem considerar em escala comparativa aquele correspondente à operação anterior (2002, p. 51).

Em 2007, contudo, no julgamento do RE 370.682/SC, o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que o princípio da não-cumulatividade não se confunde com a tributação do valor agregado (ao menos não na sistemática imposto sobre imposto, acolhida pela Constituição). Desta feita, por razões óbvias, não outorga direito ao creditamento de tributo inexistente, ou mais precisamente, de direito ao creditamento pela aquisição de produtos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não-tributados.

Em suma, estabeleceu-se que a não-cumulatividade exigida constitucionalmente para o IPI é fenômeno completamente diverso da tributação do valor agregado e não obsta a incidência sobre o valor total da operação, somente impondo o creditamento quando haja efetiva sobreposição tributária.

Pode-se depreender, pois, que essa questão enseja muitos questionamentos, e há argumentos convincentes acerca de ambas as posições, o que será posteriormente discutido.

ISENÇÃO, ALÍQUOTA ZERO E PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS

Segundo o artigo 175 do CTN, isenção é a dispensa legal do pagamento do tributo, pois ao mesmo tempo em que nasce a obrigação tributária por meio da subsunção do fato à hipótese tributária, há outra norma que exclui o crédito tributário. Em regra, é concedida em face de relevante interesse social ou econômico, o qual pode ser regional, setorial ou nacional. Nesse contexto a hipótese tributária é realizada, completa, porém, a lei isenta o contribuinte de seu pagamento.

Carraza entende que a isenção seria uma hipótese de não-incidência tributária legalmente qualificada, ou seja, a lei isentiva evita que um dos elementos da hipótese de incidência ocorra (2008, p.845). Por este entendimento a obrigação tributária não nasce, ou seja, a isenção investe contra um ou mais critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os parcialmente.

Paulo de Barros, por sua vez, afirma que as isenções tributárias são veiculadas por meio de regras de estrutura, de forma que a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os parcialmente (2009, p.303).

No que tange à alíquota zero, constata-se que está presente no critério quantitativo da regra de comportamento e frustra a quantificação aritmética de incidência, haja vista que o número zero anula os demais componentes do critério, não implicando em valor para pagamento.

Vale lembrar que ela difere da isenção, pois no caso de alíquota zero há a incidência tributária, porém não há tributo a recolher. Trata-se de uma forma encontrada para desonerar a tributação de IPI sobre produtos essenciais. Assim, apesar de serem institutos diferentes, a isenção e a alíquota zero tem o mesmo efeito, ou seja, não haverá tributo a ser pago.

Ademais, com relação aos produtos não-tributados, não há hipótese de incidência do tributo anteriormente à sua entrada na cadeia produtiva, ou seja, os produtos não-tributados estão fora do campo de incidência tributária.

Cumprido analisar, por conseguinte, e como desígnio da presente pesquisa, se os produtos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não-tributados poderão ensejar o crédito tributário.

DO CRÉDITO NA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO OU NÃO TRIBUTADOS DESTINADOS À INDUSTRIALIZAÇÃO

Questionamentos são trazidos à baila quanto ao direito de crédito decorrente da aquisição de matérias-primas, insumos ou produtos intermediários, que não sofram a incidência tributária do IPI, quando utilizados no processo de industrialização de produtos tributados.

Primacialmente, impende salientar que, não obstante o instituto jurídico da isenção e as técnicas de não tributação e de alíquota zero possuírem natureza e processamento diversos, conforme demonstrado anteriormente, verifica-se que almejam o mesmo propósito, qual seja, a **desoneração relativa ao produtos nos quais incidem.**

Paulo de Barros apresenta o mesmo entendimento. É o que se pode inferir da seguinte passagem de sua obra:

O legislador muitas vezes dá ensejo ao mesmo fenômeno jurídico de recontorno normativo (...). É o caso da alíquota zero. Que expediência legislativa será essa que, reduzindo a alíquota a zero, aniquila o critério quantitativo do antecedente da regra-matriz do IPI? A conjuntura se repete: um preceito é dirigido à norma-padrão, investindo contra o critério quantitativo do consequente. Qualquer que seja a base de cálculo, o resultado será o desaparecimento do objeto da prestação. Que diferença há em inutilizar a

regra de incidência, atacando-a num critério ou noutro, se todos são imprescindíveis à dinâmica da percução tributária? **Nenhuma. No entanto, o legislador designa de isenção alguns casos, porém, em outros, utiliza fórmulas estranhas, como se não se tratasse do mesmo fenômeno jurídico** (CARVALHO, 2009, p. 529-530) – grifo nosso.

Os efeitos práticos dessas formas de exoneração tributária se equiparam, não sendo cabível qualquer tratamento diferenciado (PELUZO, RE 353.657/PR, p. 68).

Atualmente, tramita perante a Suprema Corte os Embargos Declaratórios no Recurso Extraordinário n.º 370.682/SC, a fim de esclarecer essa celeuma, embora os Tribunais Regionais já perquiram esse entendimento, senão vejamos:

TRIBUTÁRIO - IPI - INSUMOS E MATÉRIA-PRIMA NÃO-TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO - INEXISTÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO - NOVA ORIENTAÇÃO DO E. STF - PRESCRIÇÃO QUINQUENAL.

[...]

4) O pormenor de se tratar de insumo ou matéria-prima isenta não altera as conclusões acima indicadas. Independentemente da natureza (não-incidência (não ocorre o fato gerador/ocorre o fato gerador), o fato é que, na isenção, não há tributo cobrado, do que se conclui inexistir crédito passível de ser compensado. Com efeito, o resultado para insumo e matéria-prima não-tributados, sujeitos a alíquota zero ou isentos é o mesmo. Ademais, nesse caso, também se presume a repercussão tributária, ou seja, o repasse do ônus tributário a terceiro, considerado o contribuinte de fato [...].

(TRF – 1.ª Região, AMS 2002.37.01.000858-6/MA, Rel. Desembargador Federal Caetano Alves, Sétima Turma, e-DJF1, p.230 de 13/03/2009) – grifo nosso.

Posto isto, para adentrar à questão do direito ao crédito nessas hipóteses, imprescindível se faz referenciar os precedentes do Supremo Tribunal Federal, RE 212.484-2/RS, de 1998, cujo julgamento **foi favorável à existência de crédito quando os insumos forem adquiridos sob o regime da isenção**, e RE 353.657/PR e RE 370.682/SC, ambos de 2007, os quais, por maioria, foram julgados no sentido da **inexistência de direito ao crédito de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero**.

Eis as ementas dos referidos acórdãos, respectivamente:

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 da **isenção**. Recurso não conhecido (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 212.484-2/RS. Relator Ministro Nelson Jobim, Pleno.

DJU 27/11/98).

IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a **alíquota zero** [...].

(BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 353657/PR** Relator Ministro Marco Aurélio. Ju, Tribunal Pleno, julgado em 25/06/2007, DJe-041 DIVULG 06-03-2008 PUBLIC 07-03-2008 EMENT VOL-02310-03 PP-00502).

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO OU NÃO TRIBUTADOS. INEXISTÊNCIA. Os princípios da não-cumulatividade e da seletividade não ensejam direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos **não tributados ou sujeitos à alíquota zero**. 4. Recurso extraordinário provido (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 370.682/SC**. Relator Ministro Ilmar Galvão. Julgamento 25.06.2007. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. DJU: 19.12.2007)

Constata-se que, em um primeiro momento, são concedidos créditos quando se tratar de insumos isentos, e, posteriormente, é firmado o entendimento de que quando os produtos tiverem alíquota zero ou não forem objeto de tributação, o crédito em tese existente não deverá ser compensado, para fins de recolhimento do IPI sobre o valor total do produto industrializado final.

Nesse ínterim, é evidente que se está diante de **situações equivalentes recebendo tratamentos diferenciados**, o que é repugnado pelo texto constitucional, e, principalmente, pelo princípio da igualdade, que compõe e orienta o ordenamento jurídico vigente, tendo projeção na área tributária. É o que dispõe, inclusive, o artigo 150, inciso II, da CF:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente [...].

Assim, independentemente do entendimento esposado quanto ao direito ou não de crédito, deverá ser igualmente aplicado às situações que vertem efeitos equivalentes na prática, ou seja, o crédito será devido ou não em função da aquisição de produtos desonerados de tributação, seja decorrente de isenção, alíquota zero ou de simples ausência de tributação.

Da ausência de crédito: entendimento do Supremo Tribunal Federal

Adentrando-se à questão do crédito propriamente dita, no intuito de defender a impossibilidade de crédito, aduziu-se, nos citados julgamentos, que o artigo 153, §3º, II, da CF, **exige a efetiva cobrança e recolhimento do tributo incidente na operação anterior**. Pressupõe concretude, não podendo basear-se em ficção relativamente ao valor a ser compensado.

Ainda que o texto constitucional seja omissivo quanto à possibilidade de crédito presumido, diversamente do que ocorre com o ICMS, faz-se alusão à razoabilidade da hermenêutica, de modo que a ausência de crédito não enseja ofensa ao princípio da não-cumulatividade, pois este igualmente se funda na efetiva incidência e pagamento do tributo.

Alude-se, também, à falta de parâmetros normativos para definir o valor a ser compensado a título de crédito decorrente da aquisição de insumos ou produtos intermediários com exoneração tributária. A hipótese de utilização das alíquotas utilizadas nas operações finais não encontra respaldo legal, além de incorrer em afronta ao princípio da seletividade, que assegura menor tributação aos produtos mais essenciais, haja vista que estaria privilegiando os produtos cuja operação final tiver maior alíquota, ou seja, os mais supérfluos, causando desequilíbrio nos cofres públicos.

Embora a decisão tenha sido no sentido de não haver afronta ao princípio da não-cumulatividade, restou assente que realmente se trata de uma forma de **diferimento da incidência do IPI**, uma vez que o benefício concedido visa exonerar a operação inicial ou intermediária, desincumbindo tão-somente o industrial do pagamento do tributo, **permanecendo o encargo**, diga-se, o ônus total para o contribuinte de fato, na figura do consumidor.

O fundamento das exonerações tributárias iniciais é, portanto, incentivar e fomentar a atividade industrial, **não sendo direcionada ao consumo**. Conclui-se, nos dizeres do Ministro Marco Aurélio, que se trata de uma “baliza constitucional que torna o embate fisco-contribuinte equilibrado, sem favorecimento deste ou daquele” (RE 353.657/PR, p. 21), restando ausente o direito ao crédito decorrente da aquisição de matérias-primas, insumos ou produtos intermediários isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributados.

Do direito ao crédito: respeito à não-cumulatividade do IPI

É possível constatar que a questão referente à inexistência de crédito presumido encontra-se, **momentaneamente**, pacificada na Suprema Corte. Frise-se que a ressalva ao fato de

não ser uma decisão definitiva relaciona-se diretamente com o dinamismo do Direito, sempre buscando adequar-se às necessidades sociais e estatais. E, partindo-se da premissa de não terem sido decisões unânimes, conclui-se que há pontos controvertidos, nos quais alguns estudiosos da Ciência do Direito embasam suas irresignações.

Defende-se, por este vértice, que somente com o direito ao crédito na aquisição de produtos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributados, **é possível efetivar o princípio constitucional da não-cumulatividade**, caso contrário, haveria incidência “em cascata”. Ora, se recebeu o benefício de não pagar o tributo na operação inicial, o valor do respectivo benefício, para assim ser considerado, deveria ser descontado, ou melhor, compensado, com o valor da operação final, uma vez que o IPI não incide sobre o valor agregado, mas sim sobre o valor total do produto industrializado, o que enseja, caso não exista o crédito anterior, a dupla cobrança sobre a operação inicial.

Argúi-se que o artigo 153, §3º, II, da CF, ao fazer uso do termo “cobrado”, refere-se à incidência apenas, sem exigir o efetivo pagamento do IPI. A cobrança, nesse caso, não presume o pagamento. Basta incidir. Quanto à falta de previsão da ausência de crédito na Carta Magna, diversamente do que ocorre com o ICMS, evidencia-se um caso de “silêncio eloqüente”, devendo a ausência de previsão constitucional ser interpretada como permissão, já que na hipótese de proibição, o texto tem manifestação expressa. Infere-se dessas premissas que o princípio da não-cumulatividade, corroborando o que foi explanado anteriormente, não tem limites nem restrições quanto ao IPI (LEWANDOWSKI, RE 353.657/PR, p. 134).

Depreende-se do exposto, portanto, que se não houver o direito ao crédito, a cumulatividade indubitavelmente irá se evidenciar, contrariando a vontade do legislador constituinte.

Ademais, com relação ao diferimento do pagamento integral do tributo, insta salientar que configura uma verdadeira abolição dos institutos de desonerações tributárias, uma vez que “negar o creditamento é negar que os efeitos da isenção, alíquota zero ou não tributação intercorrentes alcancem o custo final do produto” (LEWANDOWSKI, RE 353.657/PR, p. 137).

Vedar o creditamento, portanto, significa impedir a efetivação de uma das finalidades desses benefícios fiscais, qual seja, a desoneração do produto final, de modo a atribuir menor competitividade ao produto e maior ônus ao consumidor, em razão da repercussão tributária, o que, inevitavelmente, resulta em efeitos negativos para a economia, frustrando esse aspecto da função extrafiscal do IPI.

CONCLUSÃO

O presente estudo, primeiramente, teve o intento de explicar acerca de um dos mais importantes princípios relacionados ao IPI, qual seja, o da não-cumulatividade, que inclusive tem intrínseca relação com a função extrafiscal desse imposto federal, a fim de permitir a desoneração da produção industrial e do produto final, contribuindo para crescimento da economia.

Descreveu-se, em seguida, o meio pelo qual o princípio da não-cumulatividade é efetivado, que atine à compensação entre os créditos, advindos da aquisição de matérias-primas, insumos ou produtos industrializados sujeitos à tributação, e os débitos, resultantes da tributação da operação final, pois esta incide sobre a totalidade do valor do produto.

Todavia, diante de questionamentos referentes à possibilidade de o contribuinte obter crédito quando a aquisição for desonerada, fez-se necessário analisar os pontos controvertidos dessa questão, a fim de se ponderar os argumentos apontados, extraíndo, assim, o entendimento mais adequado tanto para o Fisco quanto para o contribuinte final.

Ab initio, restou assente que seja qual for a espécie de desoneração tributária, isenção, sujeição à alíquota zero ou não tributação, deve ser submetida ao mesmo tratamento que as demais, em razão de surtirem o mesmo efeito prático.

Por conseguinte, referenciou-se aos julgamentos da Suprema Corte, cujo entendimento foi no sentido de que não cabe o direito ao crédito ora discutido, e que ainda assim não há ofensa ao princípio da não-cumulatividade, haja vista que não houve o efetivo pagamento capaz de ensejar o crédito, bem como que o benefício fiscal concedido no início ou no interregno da industrialização visa incentivar apenas ao produtor, sendo que quem deve arcar com a tributação final será o consumidor.

Todavia, considerando que uma decisão, ainda que irrompa em precedentes para outros julgamentos, não impossibilita a discussão abstrata da mesma questão, imprescindível se fez apontar os argumentos contrários a esse entendimento, no intuito de demonstrar o outro vértice do mesmo assunto.

Vislumbrou-se que, se não houver o direito ao crédito, inevitavelmente haverá afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade, devido à incidência final do débito sobre o valor total do produto, configurando o “imposto sobre imposto”, além de ficar demonstrado que a oneração recai sobre o contribuinte de fato, qual seja, o consumidor, de modo a obstar a função extrafiscal do IPI, prejudicando a economia.

Impende salientar que, ao se interpretar essa questão com vistas somente à arrecadação do Fisco e ao incentivo ao desenvolvimento industrial do País, afasta-se a principal figura desse contexto: o consumidor - principal contribuinte. Este é, de fato, o responsável pela movimentação da economia e pela receita dos cofres públicos, independentemente de sua capacidade contributiva.

Logo, os benefícios fiscais devem buscar atingi-lo de modo positivo, seja direta ou indiretamente, pois somente assim o embate fisco-contribuinte ficará realmente equilibrado, sem ser necessário que o Governo Federal realize outras balizas para contornar eventuais crises no setor econômico, como, por exemplo, a própria redução do IPI à alíquota zero, visando à desobstrução de empresas que não conseguiram negociar seus produtos.

A atual economia global não permite que o sistema jurídico a ignore, exigindo que as interpretações a considerem, para que assim se obtenha êxito em relação a todos os envolvidos.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. ICM – Abatimento Constitucional – Princípio da Não-cumulatividade. *Revista de Direito Tributário* 29/30.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

BOTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

PINTO, Antonio Luiz de Toledo. *Vade Mecum*. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

ELALI, André. *IPI: Aspectos Práticos e Teóricos*. Curitiba: Juruá, 2005.

MASCARENHAS, Raymundo Clovis do Valle Cabral. *Tudo Sobre IPI. Imposto Sobre Produtos Industrializados*. São Paulo: Aduaneiras, 2003.

MELO, Edson Teixeira de. Artigo 166 do Código Tributário Nacional: Transferência de Encargo. *Jus Vigilantibus*, jun. 2007. Disponível em: < <http://jusvi.com/artigos/26175>>. Acesso em: 02 de dez. 2009.

ROSA, Denerson Dias. Do Histórico da tributação sobre o consumo. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *IPI – Aspectos Jurídicos Relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

SABBAG, Eduardo de Moraes. Direito Tributário. São Paulo: Premier, 2005.

Supremo Tribunal Federal. RE 353.657/PR. Julgamento: 25.06.2007. Órgão Julgador: Tribunal Pleno.

Publicação: 07.03.2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 04 dez. 2009.