

CONSIDERAÇÕES SOBRE O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E O DIREITO AO CRÉDITO

Marco Antônio Ruzene¹

Sumário: 1. Introdução. 2. A evolução histórica do IPI. 3. O IPI na Constituição Federal de 1988. 3.1. Imunidade referente ao IPI. 3.2. A seletividade do imposto. 3.3. A não-cumulatividade. 3.4. O mecanismo da compensação. 4. O direito ao crédito. 4.1. Isenção. 4.1.1. Isenção de produtos na zona franca de Manaus. 4.2 Imunidade. 4.3 Alíquota zero. 4.4. Alíquota zero e produto tributado na saída. 4.5. Alíquota zero na saída e insumo tributado na entrada. 4.6. Alíquotas diferenciadas. 5. Conclusões. 6. Referências bibliográficas.

¹Advogado, Doutorando em Direito Tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

1 INTRODUÇÃO

Este artigo tem como objetivo analisar situações concretas que à luz da legislação e decisões dos tribunais superiores, asseguram o direito ao creditamento de imposto sobre produtos industrializados – IPI – especialmente após a decisão do STF, por 6 votos a 4, que assegurou o direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção², apesar da forte reação da União Federal alegando que o *decisum* trará prejuízo de bilhões aos seus cofres.

A repercussão econômica da referida decisão não será objeto deste artigo, pois além de existir cálculos que apontam para números infinitamente inferiores àquele citado pela União, nosso enfoque é exclusivamente jurídico

E antes de analisar especificamente o crédito decorrente de algumas operações com produtos industrializados, abordaremos a evolução deste imposto no sistema tributário brasileiro, princípios e valores essenciais na instituição desse imposto e, também, cuidaremos do princípio da não-cumulatividade, fundamental para a apuração do imposto efetivamente devido pelo contribuinte e do respectivo crédito tributário.

2 A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO IPI

Poderíamos dizer que o IPI é fruto do antigo "imposto de consumo", o qual surgiu explicitamente em nosso ordenamento jurídico, pela primeira vez, através da Lei nº 25, de 30 de dezembro de 1891, que orçou a receita geral da República.

Posteriormente, encontramos este mesmo imposto de consumo de mercadorias no art. 6º, letra "b" da Constituição Federal de 1934; no art. 20, inciso I, letra "b" da Constituição de 1937; e no art. 15, inciso II, da Constituição Federal de 1946.

Já a Constituição Federal de 1967, no seu art. 22, inciso V, cita pela primeira vez o imposto sobre produto industrializado, o que se deve à Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965, que em seu art. 11 determinava:

² RE 592.891. Plenário, 25.04.2019.

"Compete à União o imposto sobre produtos industrializados"

Parágrafo único - O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores".

Contudo, antes mesmo da previsão Constitucional em 1967, já tínhamos a Lei nº 4.502/64 que tratava do imposto de consumo, o qual passou a chamar-se imposto sobre produtos industrializados por determinação expressa do art. 1º, do Decreto-lei nº 34/66, encerrando de forma indubitável qualquer discussão sobre a origem do IPI.

É fato também, que desde então tivemos a edição de inúmeros Decretos, tais como o Decreto nº 56.791/65, Decreto nº 61.514/67, Decreto nº 70.162/72, Decreto nº 83.263/79, Decreto nº 87.981/82, Decreto nº 2.637/98, Decreto nº 4.544/2002, e mais recentemente o Decreto nº 7.212/2010, versando sobre o IPI.

Atualmente é o Decreto nº 7.212/2010, que regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

É certo também que as normas vigentes pertinentes ao IPI encontram sua validade na Constituição Federal de 1988, sobretudo no que diz respeito ao aspecto de hierarquia, uma vez que estas regras devem sempre ser fundamentadas na Constituição e não na legislação infraconstitucional. Vale a pena destacar que este fato é expressão do princípio da supremacia da Constituição.

3 O IPI NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Dispõe o art. 153, inciso IV, § 3º, da Constituição Federal de 1988:

"Art. 153 - Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

(...)

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

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

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

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior".

Em que pese a instituição do IPI também estar sujeita aos princípios gerais tributários, nesse artigo o foco serão apenas os princípios específicos aplicáveis ao IPI, são eles: a seletividade, a não-cumulatividade e a imunidade relativa aos produtos industrializados destinados ao exterior.

Iniciaremos nossa análise pela imunidade.

3.1 A IMUNIDADE REFERENTE AO IPI

A imunidade referente ao IPI está estampada no inciso III, do § 3º, do art. 153. Embora o texto mencione expressamente que o imposto "*não incidirá sobre produtos destinados ao exterior*", a regra que ele carrega consigo é a da imunidade, já que devemos entendê-la como aquela situação em que o legislador não tem competência para criar tributo por força de uma norma jurídica.

Esta imunidade, portanto, estabelece a incompetência do ente político para instituir o tributo.

Então, de acordo com o exposto, todas as exportações de produtos industrializados estão imunes à tributação pelo IPI.

Roque A. Carrazza³, por sua vez, entende que a imunidade ora mencionada atinge todos aqueles contribuintes que contribuem para que a exportação ocorra, afirmando:

"...parece óbvio que a imunidade em pauta visa proteger, não a pessoa do exportador, mas as exportações de produtos industrializados, fazendo com que cheguem ao mercado internacional, com preços competitivos. Se assim é, como não podemos duvidar, temos que admitir que os que de algum modo tornaram possível a exportação do produto industrializado (p.ex., fornecendo seus componentes) têm jus ao benefício".

A despeito da imensa respeitabilidade que sempre acompanha o pensamento do jurista citado, neste caso, discordo do seu entendimento, afinal, o teto do inciso III é claro ao instituir que o IPI não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

Apesar de concordar que a norma visa, sem a menor sombra de dúvidas, estimular as exportações, o que é muito importante para o superávit em nossa balança comercial sobretudo nos dias de hoje, onde a concorrência e a globalização da economia vem derrubando inúmeras barreiras às importações, devemos analisar a norma do ponto de vista da intenção do legislador.

Sob esta ótica, me parece claro que o legislador não pretendeu desonerar da tributação pelo IPI toda a cadeia produtiva que acabasse colaborando com a exportação do

³ Obra citada, p. 370, rodapé
[Digite aqui]

produto. Se esta fosse a sua intenção, certamente constaria de forma expressa da norma constitucional.

3.2. A SELETIVIDADE DO IMPOSTO

Esta característica do imposto é que permite ao legislador estabelecer alíquotas diferenciadas para cada produto industrializado. Porém, esta fixação de alíquotas não ocorrerá de forma desordenada ou de acordo com o interesse do legislador. A mesma deverá ser estabelecida de acordo com outro critério: a essencialidade do produto.

Assim, o Executivo utilizará este critério da essencialidade para aumentar ou diminuir a alíquota do imposto, o que nos permite afirmar que este imposto carrega consigo uma função extrafiscal.

Tal característica do IPI levou Hugo de Brito Machado⁴ a afirmar que:

"Pretendem que o IPI funcionasse como tributo de função extrafiscal proibitiva, tributando pesadamente os denominados artigos de luxo, ou supérfluos, como os perfumes, por exemplo, e também aqueles de consumo desaconselhável como as bebidas e os cigarros. Todavia, parece-me que essa função 'proibitiva' jamais produziu os efeitos desejados. Ninguém deixou de beber, ou de fumar, porque a bebida ou o fumo custasse mais caro, em razão da incidência exacerbada do imposto".

Já dizia José Carlos Graça Wagner⁵ que "...o IPI deve incidir de forma menos onerosa sobre produtos de maior utilização popular".

Mas as lições acima citadas permitem concluir que não estamos diante de uma simples função extrafiscal, mas proibitiva também.

E, é evidente que este critério carrega consigo, além da "função extrafiscal proibitiva", um objetivo social, qual seja, favorecer o consumo das classes menos favorecidas, diminuindo assim, as desigualdades sociais. Recentemente, também foi utilizado como forma de estimular o consumo interno e impulsionar a economia, através da redução de alíquotas de produtos da linha branca e dos automóveis, em clara demonstração do caráter extrafiscal deste imposto.

⁴ Obra citada, p. 229

⁵ WAGNER, José Carlos Graça. *IPI*, p. 34
[Digite aqui]

Nossos tribunais, por sua vez, vêm consagrando este mesmo entendimento, consoante pode-se inferir da ementa⁶ do acórdão proferido pela 3ª Turma do TRF da 1ª Região, nos autos do agravo de instrumento nº 1997.01.00.016425-3-MG, 'verbis':

"Tributário. IPI. Seletividade. Alíquota Zero. Política Econômica de Uniformização de Preços.

I - De acordo com o § 3, do inciso I, do art. 153 da Constituição Federal, o IPI será seletivo, em função da essencialidade do produto. E esta determinação está contida no Decreto-lei nº 1.199, de 1971, art. 4º. Deste modo, em princípio, os produtos básicos, de maior consumo popular, não devem sofrer incidência nenhuma do IPI. Fundamentação relevante do pedido.

II - Do ato impugnado pode resultar a ineficiência da medida, caso venha a ser deferida - imposto já foi pago ou a empresa já foi autuada por não recolhê-lo".

Aliás, corroborando este entendimento, encontramos no art. 1º, da Constituição Federal de 1988, a dignidade da pessoa humana como um dos fundamentos da República. Reforçando esta ideia, temos entre os objetivos da República Federativa do Brasil, expresso no art. 3º, da Constituição Federal, a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais.

Porém, não é o que temos observado, pois notamos que os critérios utilizados pelo governo na definição da essencialidade de cada produto, e, conseqüentemente na alíquota dos mesmos, é a sua necessidade de arrecadação.

Assim, tendo em mente as características acima mencionadas da essencialidade, podemos concluir nossa análise da seletividade afirmando que este princípio deve ser utilizado como instrumento de ordenação político-econômica, estimulando a prática de operações convenientes ao país e desestimulando outras que não lhe interessam.

3.3. A NÃO-CUMULATIVIDADE

O regime constitucional da não-cumulatividade do IPI está previsto no art. 153, § 3º, inciso II, da Constituição Federal, ao determinar que este imposto "*será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*".

Nosso estudo sobre a "não-cumulatividade" inicia-se pela discussão se a mesma é um princípio tributário ou técnica de tributação.

⁶in Revista Dialética de Direito Tributário, nº 29, p. 202
[Digite aqui]

Entendemos que princípios são normas jurídicas fundamentais de grande intensidade axiológica, explícitas ou não no ordenamento jurídico, que exercem influência sobre o sistema jurídico, servindo a outras normas (de menor carga axiológica) como diretriz obrigatória orientadora e limite objetivo de sua concretização ao mesmo tempo.

Por outro lado, entendemos como técnica de tributação, toda regra destinada a disciplinar cada espécie de imposição tributária.

Segundo Valdir de Oliveira Rocha⁷ os princípios constitucionais são normas de eficácia limitada, pois eles são normas conformadoras, direcionadas e, por esta razão, exigem sua observância na elaboração e aplicação de outras normas. Ele afirma textualmente: *"Não se deve incorrer no equívoco de se supor que os princípios se apresentem sempre em estado puro. Com isto se quer dizer que, por vezes, se depara com princípios que são normas impositivas, isto é, ao menos em parte já concretizados"*.

Já de acordo como José Afonso da Silva⁸, *"... os princípios são ordenações que se irradiam e imantam os sistemas de normas, são [como observam Gomes Canotilho e Vital Moreira] 'núcleos de condensações' nos quais confluem valores e bens constitucionais"*.

Dentro desse raciocínio, podemos concluir que a não-cumulatividade é um princípio constitucional impositivo.

Mas este princípio, tem natureza tributária?

José Eduardo Soares de Melo⁹, acompanhando Paulo de Barros Carvalho entende que o princípio da 'não-cumulatividade' não tem natureza tributária, já que ela não integra a estrutura do IPI, surgindo somente depois da ocorrência do fato gerador, mais precisamente, no momento do encontro de contas - crédito e débito.

Seguindo essa linha de raciocínio, ao mesmo tempo em que o princípio da 'não-cumulatividade' não integra a estrutura do IPI - e o mesmo se pode dizer em relação ao ICMS -, ele é fundamental como mecanismo de apuração dos créditos e débitos do contribuinte, ou seja, depois da ocorrência do fato gerador.

⁷ Obra citada, p. 42

⁸ Obra citada, p. 96

⁹ Obra citada, p. 87

[Digite aqui]

Então, o princípio da não-cumulatividade é imprescindível como 'técnica', já que sua aplicação evita o excesso de tributação, contribuindo para que seja respeitada a capacidade econômica do contribuinte, mas jamais impedindo a concretização do tributo.

Paulo de Barros Carvalho¹⁰, nessa mesma linha de raciocínio, em importante parecer, afirmou que:

"O princípio da não-cumulatividade dista de ser um valor. É um 'limite objetivo', mas que se volta, mediatamente, à realização de certos valores, como o da justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado, o da uniformidade da distribuição da carga tributária. Apresenta-se como técnica que opera sobre o conjunto das operações econômicas entre os vários setores da vida social..."

Portanto, se ele fosse um princípio tributário, deveria atuar antes da constituição do tributo, e não depois, como ocorre com o IPI.

Assim, tendo em vista as considerações acima, entendo que a não-cumulatividade é um princípio constitucional - preserva o patrimônio do contribuinte de violações abusivas ou ilegais - sem natureza tributária, utilizado como técnica de tributação assegurada pela Constituição Federal.

Outra questão a ser analisada diz respeito ao significado do termo "operação".

À luz do parágrafo único do art. 46 do Código Tributário Nacional, "*considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo*".

Aliomar Baleeiro¹¹ afirmou que "*o conceito de produto industrializado nem sempre é o vulgar, nem mesmo o econômico. Este pressupõe um processo de transformação de matéria-prima em produtos finais ou semi-acabados ou destes naqueles*". E finaliza: "*Mas o legislador estendeu esse conceito a qualquer operação física, química, mecânica ou enfim técnica que modifique a natureza da coisa, ou a sua finalidade, ou a aperfeiçoe para o consumo*".

O art. 4º do regulamento do IPI - Decreto nº 7.212/10 - dispõe sobre a matéria da seguinte maneira:

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Isenções tributárias do IPI em face do princípio da não-cumulatividade*, p. 156

¹¹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, p. 202
[Digite aqui]

“Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, tal como:

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

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

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

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

Diante destas normas, podemos entender, como regra geral, que toda vez que o produto sofrer alguma transformação, com a finalidade de comercializá-lo posteriormente, esta "operação" será tributada.

Há de se destacar que a base tributada é apenas a operação que modificou a natureza, a finalidade do produto ou o tenha aperfeiçoado para o consumo.

Sabemos, também, que um produto, antes de chegar ao consumidor final, pode passar por inúmeras transformações.

Se fosse tributado esse produto, integralmente, em todas as suas fases de transformação, certamente teríamos imposto incidindo sobre imposto, o que inviabilizaria a sua produção e comercialização, devido ao alto custo do produto, que certamente seria repassado ao consumidor, além de outros prejuízos, como a perda de competitividade frente ao produto importado, por exemplo.

Para evitar esta situação, foi criado o regime da não-cumulatividade, o qual permite a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores.

3.4. O MECANISMO DA COMPENSAÇÃO

Segundo Ives Gandra da Silva Martins¹², o princípio da não-cumulatividade "... alberga um sistema de compensação de "imposto sobre imposto" em "apurações periódicas". Desta forma, periodicamente, em relação ao tributo incidente sobre os insumos e matérias-primas entradas e o incidente sobre os produtos finais saídos, o diferencial a maior deverá ser recolhido ou se menor (saídas menores que entradas), diferido para aproveitamento futuro".

Importante, nesse instante, discorrermos sobre a nossa visão do mecanismo de compensação.

Primeiramente, devemos apurar os valores a serem compensados, o que será feito através do encontro de contas, dos créditos e débitos do contribuinte.

O contribuinte, ao adquirir um produto "A" para ser transformado lançará em sua escrita fiscal um "crédito". O produto "A", por sua vez, após ser industrializado, transforma-se no produto "B", o qual será vendido. Nesse momento, o contribuinte deverá lançar um "débito" em sua escrita fiscal.

Ao final de um período, normalmente 30 dias, é feito o encontro de contas créditos X débitos. Se o saldo for devedor, o contribuinte paga à União Federal a diferença apurada. Se credor, este crédito é transferido para o mês seguinte.

Fica claro, então, que o contribuinte de cada etapa responde pelo imposto incidente sobre o valor da operação por ele realizada.

Aliás, se assim não fosse, estaríamos ferindo a capacidade econômica do contribuinte, já que esta deve ser medida de acordo com a operação por ele desenvolvida.

Há de se destacar, ainda, que o sistema de compensação que alguns doutrinadores como Roque A. Carrazza prefere chamar de "mecanismo de deduções", é uma norma imperativa, cuja aplicação e respeito é obrigatória pela União Federal, já que toda vez que ocorrer o fato gerador do IPI, surgirá, em contrapartida, uma relação de crédito, em favor do contribuinte.

¹² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Nascimento da obrigação e crédito tributário, quando da incidência da alíquota zero – direito a crédito do IPI exigido nos insumos*, p. 170
[Digite aqui]

Outra questão que merece destaque, diz respeito ao alcance do termo "montante cobrado".

Roque A. Carrazza¹³, comentando sobre o ICMS, tece as seguintes considerações que se aplicam totalmente ao IPI:

"Interpretação cuidadosa do Texto Constitucional revela-nos que o direito de crédito em tela independe, para surgir, da efetiva cobrança do ICMS nas anteriores operações ou prestações. Deveras, a Magna Carta nada exige neste sentido, não podendo nenhuma norma infraconstitucional criar restrições a respeito. Isto significa que o direito à compensação permanece íntegro ainda que um dos contribuintes deixe de recolher o tributo ou a Fazenda Pública de lançá-lo. Basta que as leis de ICMS tenham incidido sobre as operações ou prestações anteriores para que o abatimento seja devido".

Nesse mesmo sentido o magistério de Alcides Jorge da Costa¹⁴ e José Eduardo Soares de Melo¹⁵, para quem "...nem mesmo é necessário positivar-se a existência de uma efetiva incidência em operação anterior, bastando a existência de operação (jurídica) anterior dentro do âmbito do IPI".

Finalizando vale a pena destacar que prevalece o entendimento em nossa doutrina no sentido de que a natureza jurídica da não-cumulatividade é de direito público subjetivo oponível à Fazenda Pública pelo contribuinte.

4 O DIREITO AO CRÉDITO

Conforme tivemos oportunidade de salientar, o 'mecanismo de compensação' permite ao contribuinte fazer todos os lançamentos de crédito e débito em sua conta corrente fiscal, e daí retirar o valor a ser recolhido à título de imposto, ou o crédito a ser constituído.

Entretanto, sabemos que o IPI é um imposto seletivo, o que está representado em suas diversas alíquotas, que pode até ser igual a zero.

Temos, também, situações onde o produto possui alguma isenção ou tem imunidade. Assim, se no momento de apurar os débitos e os créditos, a alíquota do produto for a mesma, tanto na entrada quanto na saída do produto, o cálculo será simples, bastando o encontro de contas.

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, p. 157

¹⁴ COSTA, Alcides Jorge. *ICMS na constituição e na lei complementar*, p. 156

¹⁵ Obra citada, p. 90

Porém, se as alíquotas forem variadas, o produto isento ou imune, a situação fica um pouco mais complexa, surgindo nesse momento a indagação para se verificar quando o contribuinte terá direito ao crédito ou não. E são alguns desses fatos concretos que passaremos a analisar.

4.1. ISENÇÃO

O tema relacionado à isenção está longe de atingir a uniformidade jurisprudencial e ganhou um novo capítulo após o julgamento do RE 592.891 pelo STF em 25 de abril de 2019.

Mas antes de ingressarmos no mérito do citado julgamento, há outras questões relevantes a serem abordadas.

Segundo Paulo de Barros Carvalho¹⁶, "*...se o fato é isento, sobre ele não se opera a incidência e, portanto, não há que se falar em fato jurídico tributário, nem tampouco em obrigação tributária.*"

Ainda segundo Paulo de Barros Carvalho, "*Importa salientar, para os fins deste estudo, que a norma isentiva tem objetivo determinado: mutilar, parcialmente, a regra-matriz de incidência tributária. Daí porque não alcançar a estrutura da regra-matriz de direito ao crédito.*"

Observamos, então, que Paulo de Barros Carvalho analisa o tema dando enfoque especial ao fato de que a norma de isenção existe para inibir, neutralizar a regra-matriz de incidência tributária, e não para prejudicar o direito que o contribuinte tem ao crédito, aliás, por essa razão, a regra-matriz de direito ao crédito, produzirá normalmente seus efeitos.

E finaliza sua análise com a seguinte conclusão: "*Em suma, a isenção não exclui o direito ao crédito na operação seguinte. Atinge tão-somente a regra- matriz de incidência, impedindo o nascimento da obrigação tributária. Forçoso concluir, portanto, que*

¹⁶ Isenções, p. 157
[Digite aqui]

a circunstância da operação anterior ser isenta não interfere na instauração do direito ao crédito¹⁷.

Este, aliás, já era o posicionamento do plenário do Supremo Tribunal Federal, conforme podemos observar na seguinte ementa:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido. (RE 212484, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 05/03/1998, DJ 27-11-1998 PP-00022 EMENT VOL-01933-04 PP-00725 RTJ VOL-00167-02 PP-00698)

E para finalizar, transcrevemos um trecho do voto do Ministro Marco Aurélio, no citado julgamento:

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

Outro também não é o entendimento exarado no RE 370550 AgR:

Ementa: PROCESSUAL CIVIL. SEGUNDO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPI. ISENÇÃO. DIREITO A CREDITAMENTO. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA A FUNDAMENTO DA DECISÃO AGRAVADA. SÚMULA 284/STF. CREDITAMENTO DE IPI. ALÍQUOTA ZERO E NÃO-TRIBUTAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CONDENAÇÃO DA PARTE AGRAVANTE NESSAS HIPÓTESES. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. INCIDÊNCIA DE CORREÇÃO MONETÁRIA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. (RE 370550 AgR-segundo, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, Segunda Turma, julgado em 04/06/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-115 DIVULG 17-06-2013 PUBLIC 18-06-2013)

4.1.1. ISENÇÃO DE PRODUTOS NA ZONA FRANCA DE MANAUS

No julgamento do RE 592.891, em 25 de abril de 2019, o plenário do STF decidiu que o contribuinte que adquirir produtos da Zona Franca de Manaus, ainda que isentos, tem direito ao creditamento de IPI.

¹⁷ Idem anterior
[Digite aqui]

A polêmica está demonstrada no próprio resultado do julgamento: 6 votos a favor e 4 contra. A matéria, inclusive, resultou no tema de repercussão geral 322, nos seguintes termos:

“Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT”.

A questão fáctica ora abordada difere das situações tratadas no item anterior porque aqui estamos diante de uma área de livre comércio, importação e exportação e incentivos fiscais.

A Zona Franca de Manaus é uma das áreas que recebem incentivos regionais voltados ao desenvolvimento regional e redução das desigualdades no país.

4.1 IMUNIDADE

A imunidade, não pode ser confundida com isenção, pois se tratam de institutos distintos.

A imunidade se trata de uma limitação ao poder de tributar, pois a ideia que carrega em seu bojo é exatamente a de criar uma área que não está sujeita ao exercício da competência tributária, área na qual o legislador está proibido de criar regras instituidoras de tributos.

Paulo de Barros Carvalho¹⁸ entende que imunidade são normas jurídicas instituidoras de incompetência tributária. Vejamos:

“Recortamos o conceito de imunidade tributária, única e exclusivamente, com o auxílio de elementos jurídicos substanciais à sua natureza, pelo que podemos exibi-la como a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

¹⁸ Curso de direito tributário, p.202
[Digite aqui]

No que tange ao IPI, a imunidade se aplica apenas no caso de produtos industrializados destinados ao exterior, conforme regra explícita no inciso III, do § 3º, do Art. 153 da Constituição Federal.

Desse modo, a União Federal não poderá tributar esses produtos.

Porém, essa limitação não tem o condão de afastar ou impedir a aplicação do princípio da não-cumulatividade quando da ocorrência do fato gerador. Aliás, segundo lição do já citado Prof. Paulo de Barros Carvalho, podemos afirmar que a regra-matriz da imunidade não se confunde com a regra-matriz do direito ao crédito.

Nessas situações, estaremos então, diante da possibilidade de utilização dos créditos, direito que assiste ao contribuinte do tributo, desde o momento da aquisição dos insumos que foram transformados no produto a ser exportado.

Esta também era a posição de Aliomar Baleeiro¹⁹, que encontra no § 3º, do art. 3º, do Decreto-lei nº 406/68, reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal como lei complementar, a sustentação para seu pensamento, afirmando: *"Como se vê, o citado diploma legal assegurava a manutenção do crédito na exportação de produtos industrializados. E, sendo compatível com a letra f, do inciso XII do art. 155, por se tratar de lei complementar "material", foi recepcionado pela Constituição, continuando a regular validamente a matéria"*.

4.2 ALÍQUOTA ZERO

Esta era uma questão controvertida, sobretudo na jurisprudência de nossos tribunais. Havia muitos julgados em sentidos opostos, o que exigia uma atenção especial ao tema.

As posições contrárias ao direito ao crédito podem ser resumidas pelo seguinte trecho do despacho do Juiz Vilson Darós, do TRF da 4ª Região, proferido nos autos da agravo de instrumento nº 1999.04.01.028319-1/RS²⁰:

"Tenho que os insumos adquiridos com alíquota zero não fazem jus ao crédito porque essa alíquota traduz incidência do tributo que, entretanto, por ter o legislador eleito zero como alíquota resulta em inexistência do

¹⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações ao poder de tributar*, p. 473

²⁰ in RDDT 47, p.214

conteúdo econômico/valorativo a beneficiar a pretensão deduzida pela parte Autora".

No mesmo TRF da 4ª Região, encontramos a posição favorável, conforme podemos observar nos autos do agravo de instrumento nº 1998.04.01.088931-3/PR, onde a Juíza Tania Escobar proferiu uma decisão onde deixou claro que o contribuinte tem direito ao crédito do IPI nas aquisições com isenção, não-tributação ou alíquota zero. Vejamos um trecho desse julgado:

"Há relevância nos fundamentos alegados, pois, em não sendo feito o creditamento do valor correspondente a insumos adquiridos sob o regime de isenção ou alíquota zero postulado, a tributação do IPI, quando da saída da mercadoria do estabelecimento industrial, será realizada em valor maior que o devido, porque incidente não apenas sobre o valor acrescido, mas sobre o valor acumulado, em violação ao parágrafo 3º, do artigo 153, da Constituição Federal. Essa operação, aliás, vem sendo admitida pela jurisprudência, inclusive da Suprema Corte (RE 212.484-2, relator para acórdão Ministro Nelson Jobim, DJU 27.11.98)"

Na doutrina, encontramos em Paulo de Barros Carvalho esse mesmo entendimento, quando ele afirma que:

"A alíquota zero, como já tive oportunidade de expressar, é caso típico de isenção. Trata-se de forma inibitória da operatividade funcional da regra matriz". E conclui seu pensamento: "Nesses termos, se a circunstância de a operação de aquisição deixar de ser isenta e passar a ser tributada com alíquota zero, o que para mim é a mesma coisa, essa alteração não terá a virtude de comprometer o direito subjetivo das consulentes ao crédito do IPI".

Ives Gandra da Silva Martins²¹ não compartilha deste pensamento, afirmando que a alíquota zero *"não se confunde com a isenção, como pretendem alguns doutrinadores, pois nesta não nasce o crédito, embora surja a obrigação e na alíquota zero nascem os dois"*.

Apesar dos entendimentos contrários, o STF já vem firmando jurisprudência no sentido de que nos casos de alíquota zero não é possível manter o crédito tributário. Vejamos a seguinte ementa:

EMENTA: Agravo regimental em recurso extraordinário. 2. Insumos. IPI. Alíquota zero, isenção ou não-tributação. Crédito na operação posterior. Impossibilidade. Ausência de violação ao art. 153, § 3o, II, da CF/88. Precedentes. 3. Limitação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Inaplicabilidade. 4. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE

²¹Nascimento da obrigação, p. 168
[Digite aqui]

550218 AgR, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 18/12/2007, DJe-099 DIVULG 28-05-2009 PUBLIC 29-05-2009 EMENT VOL-02362-08 PP-01502)

As decisões do Supremo Tribunal Federal nesse sentido, tem como fundamento básico o conceito de que o princípio da não cumulatividade somente permite a compensação do valor que for devido na operação subsequente com o montante efetivamente cobrado nas operações anteriores. Portanto, o critério “montante cobrado” é essencial para esta conclusão.

4.3 ALÍQUOTA ZERO E PRODUTO TRIBUTADO NA SAÍDA

Neste caso específico, quando a alíquota for zero na entrada do produto, este terá direito a fazer o crédito, pela mesma alíquota utilizada na saída do produto. Se assim não for, não estará sendo respeitado o mecanismo de compensação, e o contribuinte estará pagando mais imposto do que deve, pois este acabará incidindo sobre o valor final do produto, em sua íntegra, violando a regra da não-cumulatividade.

4.4 ALÍQUOTA ZERO NA SAÍDA E INSUMO TRIBUTADO NA ENTRADA

Nessa hipótese o contribuinte deixa de pagar o IPI quando da venda do produto. Mas o que fazer com aquele crédito proveniente da aquisição do produto?

Levando-se em consideração o "mecanismo de compensação", este contribuinte deverá realizar normalmente o encontro de contas e se creditar do montante apurado, afinal de contas, estamos diante de uma situação onde nasceu a obrigação tributária e o direito ao crédito. O fato de a alíquota ser reduzida a expressão zero não tem o condão de afastar a possibilidade de creditamento.

Feitas essas considerações, cumpre destacar que compartilhamos com a tese de que os contribuintes, nos casos citados, têm direito ao crédito.

Este fato é plenamente justificável do ponto de vista da regra da não-cumulatividade. Ademais, não podemos ignorar a lição de Paulo de Barros Carvalho, José Eduardo Soares de Melo, entre outros, de que a apuração dos créditos e dos débitos são procedimentos obrigatórios, autônomos e independentes entre si. E é exatamente essa

independência que nos permite fazer esses lançamentos e aproveitar o crédito porventura apurado.

Mas a questão não se esgota aqui, sobretudo diante da Lei nº 9.779/99, que no art. 11, veicula uma regra permitindo a utilização do crédito do IPI 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. Eis a disposição expressa da mencionada norma:

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.

Diante desta lei, surge uma indagação: O direito ao crédito só é permitido a partir desta lei ou ele já estava inserido no bojo da Constituição Federal?

Entendo que este direito ao crédito sempre existiu. O que a Lei nº 9.779/99 fez foi explicitar ainda mais aquilo que se encontrava no Texto Constitucional.

Dentro desse enfoque, o art. 11, da Lei nº 9.779/99 foi criado para definir, explicitar as regras no que diz respeito à utilização dos créditos, porque a Constituição Federal já tem insculpido o princípio da não-cumulatividade no art. 153, § 3º, inciso II. A sua disciplina pois, há de ser para assegurar o conta corrente mediante a qual se apura o tributo devido em cada operação, ou seja, o legislador da norma de integração, ao elaborá-la, não poderá agravar a situação prevista na Constituição Federal.

Portanto, o direito ao crédito decorre do art. 153, § 3º, inciso II da constituição Federal, pois o art. 11 da Lei nº 9.779/99, está apenas desenvolvendo o princípio da não-cumulatividade que já existe na Constituição.

4.6. ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS

Mais uma vez, estamos diante de um crédito presumido.

[Digite aqui]

Tratando-se de produtos cuja alíquota na saída seja mais alta - p. ex. 12 % - que na entrada - 8% -, o contribuinte poderá fazer o crédito pelo valor total, ou seja, incluindo a diferença de alíquotas também, ou seja, deverá creditar-se do valor correspondente ao mesmo percentual na entrada e saída do produto. E nas hipóteses em que o produto tiver alíquota menor na saída, procederá normalmente ao encontro de contas.

5 CONCLUSÃO

O direito ao crédito abordado neste artigo não deve ser encarado como perda de arrecadação pela União Federal, afinal todas essas situações legais de alíquotas diferenciadas, alíquota zero, imunidade, isenção, ente outras, são utilizadas com caráter extrafiscal, ou seja, acabam sendo um meio através do qual se realiza a seletividade do produto em razão de sua essencialidade.

A análise individualizada das situações propostas neste artigo, já apontam sistematicamente a conclusão caso a caso.

Porém, nesse contexto de análise das possibilidades em fazer ou não o creditamento do imposto, há um aspecto comum à todas as situações: a correta observância da aplicação do princípio constitucional impositivo da não-cumulatividade. Este princípio é fundamental em qualquer análise sobre créditos nas operações com produtos industrializados.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

ALMEIDA, Fernando H. Mendes e BARRETO, Carlos Eduardo. *Constituições do Brasil*. 5ª edição, São Paulo: Editora Saraiva, 1967.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª edição, 4ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 1995.

_____. *República e Constituição*. 2ª edição, São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de Filosofia*. 3ª edição, 2ª tiragem, São Paulo: Editora Martins Fontes, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10ª edição, São Paulo: Editora Forense, 1996.

_____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª edição, 2ª tiragem, Rio de Janeiro: Editora Forense, 1998.

BARRETO, Aires Fernandino e BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 1ª edição, São Paulo: Dialética, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2ª edição, São Paulo: Editora Saraiva, 1972.

BRASIL. Lei 4.502 de 30.11.1964. *Dispõe sobre o imposto de Consumo e Reorganiza a Diretoria de Rendas Internas*. Legislação Informatizada Saraiva, Editora Saraiva: São Paulo, 1999.

_____. Lei 5.172 de 25.10.1996. *Dispõe sobre o Sistema Tributário e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios*. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1997.

_____. Lei 7.798 de 10.07.89". *Altera a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IP/, e dá outras providências*. Boletim IOB nº 21/89, São Paulo, 1989

_____. Decreto 2.637 de 25.06.98. *Regulamenta a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*. Juruá Editora, Curitiba, 1998.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 7ª edição, São Paulo: Malheiros Editores, 1995.

_____. *ICMS*. 3ª edição, São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21ª edição, São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

_____. *Isenções Tributárias do IPI, em Face do Princípio da Não-Cumulatividade*. In Revista Dialética de Direito Tributário, nº 33, Dialética, São Paulo, jun/1998.

[Digite aqui]

Fundamentos Jurídicos da Incidência. São Paulo: Saraiva, 10ª edição revista e atualizada, 2015.

Direito tributário, linguagem e método. 4ª edição revisada e ampliada, São Paulo: Noeses, 2011.

COSTA, Alcides Jorge. "ICM na Constituição e na Lei Complementar", Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1978.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário.* 1ª edição, São Paulo: Malheiros Editores, 1996.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade Contributiva, *Caderno de Pesquisas Tributárias.* São Paulo: Editora Resenha Tributária, vol. 14, 1989.

Imunidades Tributárias. Pesquisas Tributárias, Nova Série 4, Coordenador, Editora Revista dos Tribunais, Co-edição Centro de Extensão Universitária, São Paulo, 1998.

Curso de Direito Tributário, Coordenador. 4ª edição, Belém: Editora CEJUP, 1995.

Nascimento de Obrigação e Crédito Tributários, quando da Incidência da Alíquota Zero - Direito a Crédito do IPI Exigido nos Insumos. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 44. São Paulo: Dialética, mai/1999.

MELO, José Eduardo Soares de. O Imposto sobre Produtos Industrializados na Constituição de 1988. *Coleção Textos de Direito Tributário.* São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991.

ICMS. 3ª edição, São Paulo: Dialética, 1998.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário.* 14ª edição, São Paulo: Editora Saraiva, 1995.

ROCHA, Valdir de Oliveira. *Determinação do Montante do Tributo.* 2ª edição, São Paulo: Dialética, 1995.

SILVA, Edgard Neves da. Imunidade e Isenção, In *Curso de Direito Tributário,* vol. I, Coord. Ives Gandra da Silva Martins, 4ª edição, Belém: Editora CEJUP, 1995.

SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo.* 16ª edição, São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

WAGNER, José Carlos Graça. IPI. In *Curso de Direito Tributário,* vol. II, Coord. Ives Gandra da Silva Martins, 4ª edição, Belém: Editora CEJUP, 1995.