

# “PRINCÍPIO” DA NÃO-CUMULATIVIDADE

---

**FRANCISCO ALVES DOS SANTOS JÚNIOR**

GRADUADO EM DIREITO PELA FADUSP EM 1979

MESTRADO NO CURSO DE DIREITO PÚBLICO, COM DISSERTAÇÃO SOBRE  
DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO DO BRASIL PELA FDR/  
UFPE EM 2000

JUIZ FEDERAL, TITULAR 2ª VARA-PE

PROFESSOR UNIVERSITÁRIO

PUBLICOU LIVROS E TRABALHOS

**Resumo:** Discute-se neste trabalho a origem européia da técnica da não-cumulatividade tributária, sua introdução no direito positivo do Brasil, por meio de Lei e, mais tarde, via Emenda Constitucional, indicando-se que tributos são submetidos a essa técnica na atual Constituição da República brasileira, suas finalidades, a sistemática do crédito/débito nas diversas operações que envolvem o Imposto sobre Produtos Industrializados-IPi e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicações-ICMS e o entendimento dos Tribunais, principalmente do Supremo Tribunal Federal do Brasil, a respeito dessas operações. Examina-se, também a recente extensão dessa técnica para algumas Contribuições da Seguridade Social, com peculiaridades próprias. E, no final, são extraídas conclusões, firmando-se um exame crítico a respeito do direito positivo e das decisões dos Tribunais.

## INTRODUÇÃO

Neste trabalho, iremos discutir a parte histórica da não-cumulatividade tributária, tomando posicionamento sobre seu enquadramento como mera técnica de tributação ou como princípio geral de Direito Tributário, e ainda analisaremos as diversas teses relativas ao seu uso no Brasil e a evolução da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal brasileiro no que diz respeito às aquisições de insumos isentos ou não tributados (aqui se enquadram também os imunes) pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços Intermunicipais e Interestaduais de Transportes de Pessoas e Cargas e de Comunicação (ICMS), e com alíquota zero, isentos ou não tributados (entre os quais os imunes) pelo Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), para aplicação em produtos cujas saídas são tributadas. Enfrentaremos também a problemática da manutenção ou do estorno dos créditos das entradas, quando as saídas são isentas, o ICMS na venda de ativo fixo e a correção monetária dos créditos escriturados nas entradas como observância da não-cumulatividade e da isonomia com créditos da Fazenda Pública.

Analisaremos ainda a extensão dessa técnica de tributação para algumas das Contribuições existentes no atual Direito Tributário brasileiro.

Finalmente colocamos nossas conclusões, visando a um aprimoramento da não-cumulatividade, no combate ao aumento da carga tributária e no controle da inflação.

### 1. Breves dados Históricos

Muitos Autores brasileiros tratam a não-cumulatividade tributária como princípio. No entanto, outros, entre os quais me incluo, não a veem como um princípio geral de Direito Tributário, por não ter característica de orientação principiológica para o sistema, para o ordenamento jurídico, mas sim como mera técnica ou fórmula de tributação, aplicada a alguns tributos.

Nenhum dos autores que consultei de países da União Europeia – UE, dentre os quais destaco Pedro Mário Soares MARTINEZ (Portugal),<sup>1</sup> Juan Martín QUERALT et al. (Espanha),<sup>2</sup> e Gian Antonio MICHELI (Itália),<sup>3</sup> tratou da não-cumulatividade como princípio, mas sempre como simples técnica de tributação, para evitar sobrecarga tributária no preço final dos produtos e/ou dos serviços.

A não-cumulatividade existia no sistema tributário da França, para o seu Imposto sobre Valor Acrescido-IVA, imposto este que foi estendido para os países

<sup>1</sup> *Direito Fiscal*, Ed. 10ª, Coimbra: 1988, Coimbra/Portugal: Almedina, p. 615-623.

<sup>2</sup> *Curso de Derecho Financiero Y Tributario*, Ed. 10ª, Madrid/Espanha: Editorial Tecnos, 1999, p. 631-653.

<sup>3</sup> MICHELI, Gian Antonio. *Curso di Diritto Tributario*, Sesta Edizione, Torino/Itália: União Tipografico-Editrice Torinese (UTET), 1981, p. 556-557.

da Europa que faziam parte da então Comunidade Econômica Europeia (CEE), em decorrência de duas Diretivas de 11 de abril de 1967 dessa Comunidade, para aplicação a partir de janeiro de 1970, tendo esse prazo sido prorrogado para o início de 1971 (Bélgica) e início de julho de 1972 (Itália) pela Terceira Diretiva de 9 de dezembro de 1969 a 1 de maio de 1972.<sup>4</sup>

A obrigatoriedade do uso da não-cumulatividade por todos os países da referida Comunidade, exigida no respectivo Tratado, teve a visível intenção de buscar a harmonização na tributação da circulação de mercadorias e prestação de serviços nesses países.

No Brasil, influenciado pela legislação francesa, a não-cumulatividade foi introduzida pela Lei relativa ao antigo Imposto de Consumo (IC), mais precisamente pela Lei nº 3.520, de 30 de dezembro de 1958,<sup>5</sup> que foi substituída pela Lei nº 4.502, de 30/11/1964,<sup>6</sup> ainda em vigor, com várias alterações, principalmente as veiculadas pelo Decreto-lei nº 34, de 1964, que adaptou essa Lei à Emenda Constitucional nº 18, de 1965<sup>7</sup> (que transformou o Imposto de Consumo (IC) em Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI), e as veiculadas na Lei nº 7.798, de 1989, que adaptou a Lei nº 4.502, de 1964, à Constituição da República de 1988.

A não-cumulatividade foi introduzida na Constituição da República pela noticiada Emenda Constitucional nº 18, de 1965, que a manteve para o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), que, como já dissemos, substituiu, nessa Emenda Constitucional, o IC, e a estendeu para o então Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), que substituiu, nessa Emenda Constitucional, o antigo Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), que era cumulativo.

<sup>4</sup> MICHELI, Gian Antonio. Op. cit.

<sup>5</sup> Extraí-se do art. 125 da Lei nº 4.502, de 1964, que a Lei nº 3.520, de 30/12/1958, já tratava da técnica da não-tributação, *verbis*:

“Art. 125. Aos fabricantes, sujeitos ao pagamento do Imposto de Consumo pelo sistema de selagem direta ou pelo sistema misto, de selagem direta e por guia, que já procederam no regime das leis anteriores, à dedução dos impostos pagos sobre as matérias-primas que concorreram para produção de artigos de seu fabrico, fica assegurado o direito expresso no artigo 5º da alteração 1ª da Lei número 3.520, de 30 de dezembro de 1958, desde então até a data de início de vigência da presente lei”.

Obs.: mantive a ortografia da época.

<sup>6</sup> No art. 27 da Lei nº 4.502, de 30.11.1964, há detalhadas regras sobre a aplicação da não-cumulatividade, *verbis*: “Art. 27 – A importância a recolher será:

I – [...].

II – [...].

III – no caso do inciso III a resultante do cálculo do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento produtor na quinzena anterior, deduzida:

do valor do imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, adquiridos no mesmo período, quando se tratar de estabelecimento industrial”.

O § 1º do art. 25 dessa Lei também trata da não-cumulatividade.

<sup>7</sup> À Constituição da República de 1946, então vigente.

Eis a redação da não-cumulatividade nessa Emenda Constitucional:

**Art. 11.** 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.

**Art. 12.** Compete aos Estados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

§ 2º – O imposto será não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado [...].

A vigente Constituição da República brasileira, que é de 1988, manteve essa técnica, no inciso II do § 3º do art. 153 para o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), com a seguinte redação:

**Art. 153.** Compete à União instituir impostos sobre:

I – [...];

II – [...].

III – [...].

IV – produtos industrializados;

[...].

§ 3º – O imposto previsto no inciso IV:

I – [...];

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

No inciso I do § 2º do art. 155, a não-cumulatividade encontra-se fixada para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços Intermunicipais e Interestaduais de Transportes de Pessoas e Cargas e de Comunicação (ICMS), com a seguinte redação:

**Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I – [...].

II – 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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 pelo Distrito Federal.

Note-se que houve uma pequena alteração: substituiu-se a expressão “abatendo-se” da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, por “compensando-se”.

Houve também alterações de fundo: a não-cumulatividade foi estendida para os Impostos da Competência Residual da União, previstos no inciso I do seu art. 154 Constituição da República, *verbis*:

**Art. 154.** A União poderá instituir:

I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.<sup>8</sup>

E para as outras fontes de custeio da Seguridade Social que a União também passou a poder instituir, utilizando-se de outra competência residual que lhe foi outorgada pelo Legislador Constituinte originário, no § 4º do seu art. 195, outras Contribuições, *verbis*: “§ 4º – A lei pode instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou a expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I”.<sup>9</sup>

Note-se que a exigência para observar o art. 154-I da Constituição da República implica, entre outras coisas, na observância da não-cumulatividade tributária.

<sup>8</sup> É importante registrar que, no Direito Constitucional do Brasil, só a União tem competência residual para instituir outros impostos, além daqueles que estão na sua competência regular. Trata-se da denominada competência residual.

<sup>9</sup> Também apenas a União tem competência residual para instituir outras fontes de custeio da seguridade social, ou seja, outras Contribuições para tal fim. Quanto a estas “outras fontes” de custeio da seguridade social, a União utilizou-se dessa competência residual, pela primeira vez, por meio da Lei Complementar nº 84, de 1996, quando instituiu a contribuição previdenciária sobre pagamentos feitos a autônomos e avulsos. Na época, a não-cumulatividade não se aplicava às Contribuições (isso só passou a existir, para algumas Contribuições, depois da Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003, conforme se demonstrará na sequência do texto deste trabalho). Como mencionada Lei Complementar nº 84, de 1996, não estabeleceu que aquela contribuição seria não-cumulativa, como exigia o art. 154-I da Constituição, a cujos requisitos remete o § 4º do art. 195 da mesma Carta, os Contribuintes a impugnam no Supremo Tribunal Federal e este decidiu que a não-cumulatividade não era aplicável às Contribuições, mas apenas aos impostos indicados na Constituição da República. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Partes(n/c). Embargos Declaratórios ao Recurso Extraordinário-RE nº 234.321-8, Relator Min. Moreira Alves. Diário da Justiça da União de 12/2/1999, p. 0017. 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal.

Nota: A matéria tratada na Lei Complementar nº 84, de 1996, depois da Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/1998, passou a poder ser tratada por Lei Ordinária, e de fato o foi pela Lei Ordinária nº 9.876, de 26/11/1999, cujo art. 9º revogou expressamente mencionada Lei Complementar, que depois da referida Emenda Constitucional foi reduzida, materialmente, a Lei Ordinária.

A Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003, aprofundou mais ainda a aplicação da não-cumulatividade, pois a estendeu para as Contribuições da Seguridade Social previstas na alínea “b” do inciso I e no inciso IV, todos do art. 195 da Constituição da República, conforme o § 12 desse mesmo dispositivo constitucional, igualmente acrescido pela mencionada Emenda Constitucional.

As contribuições da alínea “a” do inciso I do art. 195 da Constituição da República são a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS).

As Contribuições do inciso IV do mesmo dispositivo correspondem à incidência dessas duas Contribuições sobre a importação de bens ou serviços,<sup>10</sup> sendo conhecidas por Cofins-Importação e PIS-Importação.

## 2. Em que Consiste a Não-Cumulatividade

Inicialmente, chamo a atenção para o fato de que a não-cumulatividade não se aplica, no Brasil, a todos os impostos que incidem sobre serviços, como costuma acontecer nos países que adotam o Imposto sobre Valor Acrescido-IVA, mas apenas nos impostos e contribuições acima indicados, dos quais apenas o ICMS incide sobre alguns serviços.

Cabe também destacar que o Brasil é o único País que tem dois Impostos sobre Valor Acrescido (IVA), o ICMS e o IPI, e que não submete à não-cumulatividade o imposto que incide sobre quase todos os serviços, qual seja, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), da competência dos Municípios, situação essa que tem lhe causado grande dificuldade para harmonizar-se com os demais países signatários do Tratado do Mercosul, que adotam apenas o IVA, incidindo sobre a produção e circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços. Ou seja, um único imposto desses países vale pelos três referidos impostos do Brasil.

No Brasil, a não-cumulatividade consiste em compensar-se o valor do próprio imposto, pago nas operações anteriores, na presente operação de saída e nas subsequentes e assim sucessivamente sempre que houver o respectivo fato gerador e até que o produto chegue às mãos de um não-contribuinte que, no caso do ICMS, será, regra geral, o consumidor final. No caso do Imposto sobre Produtos Industrializados deixa de incidir quando chega às mãos de um consumidor final e também quando entra em estabelecimento não industrial e/ou não equiparado à industrial ou em estabelecimento meramente comercial e sai sem incidência do IPI, mas apenas com a incidência do ICMS.

<sup>10</sup> A constitucionalidade da Emenda Constitucional nº 42, de 2003, e das Leis que, com base nessa Emenda, instituíram essas Contribuições está sendo discutida perante o Poder Judiciário Federal e com certeza será apreciada finalisticamente pelo Supremo Tribunal Federal.

Já vimos, na transcrição, em nota de rodapé acima, do art. 27 da Lei nº 4.502, de 1964, que essa técnica passou a ser observada no Brasil pelo sistema de crédito-débito, sendo que o § 1º do art. 25 dessa Lei também traz regras a respeito do assunto.<sup>11</sup>

O Comerciante ou Industrial adquirente credita-se, no livro de registro de entradas das mercadorias (produtos), do valor do imposto destacado (IPI) e indicado (ICMS) na nota fiscal do Fornecedor e debita-se do valor do imposto destacado (IPI) e indicado (ICMS) na sua nota fiscal de saída (venda, etc.), no livro de registro de saídas dos produtos (IPI) e das mercadorias (ICMS) e, no final do período de apuração (fixado na Lei), deduz-se do total do débito o total do crédito e, se aquele for maior, será o saldo devedor que terá de ser recolhido para os cofres da Fazenda Pública titular da respectiva receita tributária. Se o total da coluna do crédito for maior, o saldo credor será transferido para o período seguinte, quando então será abatido dos débitos respectivos. Finalisticamente, chega-se à conclusão de que só haverá imposto a pagar se o valor da venda for superior ao da aquisição, ou seja, se houver valor acrescido, igual ao IVA acima mencionado.<sup>12</sup>

Extrai-se também dessa técnica que se pressupõe a incidência dos impostos nas aquisições (entradas) e nas saídas (vendas, revendas, consignações, etc.), para que possa haver o crédito-débito.

<sup>11</sup> Contabilidade fiscal, adotando-se algo parecido com as partidas dobradas da contabilidade comercial, criada pelo Padre Luca Pacioli, no século XVI. Apenas parecida, porque nestas o crédito será sempre igual ao débito, o que raramente ocorre no crédito-débito do ICMS e do IPI. A respeito dessas partidas dobradas, v. nosso “Finanças Públicas, Orçamento Público e Direito Financeiro”, 1ª Edição, Recife: Livro Rápido, 2008, p. 315.

<sup>12</sup> Imaginemos dois exemplos bem simples, com valores redondos, para facilitar o entendimento: 1) Estabelecimento “A” adquire insumos no valor de R\$ 100,00. Na nota fiscal do Fornecedor “Y”, constou destacado o valor de R\$ 10,00 de IPI (alíquota de 10%) e indicado o valor de R\$ 17,00 de ICMS (alíquota de 17%). Valor total da nota: R\$ 110,00 (o valor do IPI é calculado “por fora” e por isso é destacado e somado com o preço da operação; o valor do ICMS é calculado “por dentro”, faz parte indissociável do preço da operação e, por isso, é apenas indicado na nota fiscal, não sendo somado ao preço da operação, porque já se encontra nele incluído). Registre-se que quando a operação constitui fato gerador, simultâneo, desses dois impostos, entre contribuintes do ICMS e o produto destinado à comercialização e/ou industrialização, o ICMS não incide sobre o valor da parcela do IPI (essa não incidência já constava do § 5º do art. 2º do hoje revogado Decreto-lei nº 406, de 31/12/1968, e consta agora do inciso XI do § 2º do art. 155 da vigente Constituição da República, tratando-se, pois, de um caso de imunidade tributária, porque se trata de uma desoneração tributária veiculada na Constituição da República). Voltando ao exemplo: se o Estabelecimento “A”, depois de fabricar o seu produto final, o vendesse para Comerciante “Z”, pelo mesmo valor da aquisição (R\$ 100,00), sob as mesmas alíquotas, e no período de apuração fizesse apenas uma operação, no final não pagaria nem IPI, nem ICMS, pois ter-se-ia creditado de R\$ 10,00 de IPI e de R\$ 17,00 de ICMS e debitado de idênticos valores, de forma que o débito menos o crédito corresponderia a R\$ 0,00.

2) No entanto, o mais normal seria o Estabelecimento “A”, do exemplo da nota anterior, após a fabricação, vender o produto por, no mínimo, o dobro do preço de aquisição, qual seja, por R\$ 200,00. Adotando-se para o produto final os mesmos 10% de IPI (R\$ 20,00) e os mesmos 17% de ICMS (34,00), após a compensação dos créditos feitos na entrada com os débitos da saída, o Estabelecimento “A” recolheria R\$ 10,00 de IPI e R\$ 17,00 de ICMS. Ou seja, tributaria apenas o valor acrescido (R\$ 100,00).

O Código Tributário Nacional tem regra, no seu art. 49, nesse mesmo sentido para o IPI e tinha idêntica regra no seu art. 54 para o então ICM, artigo que foi revogado pelo Decreto-lei nº 406, de 30/12/1964, que passou a tratar do assunto para o ICM,<sup>13</sup> ato legal esse atualmente substituído pela Lei Complementar nº 87, de 13/9/1996, que trata da não-cumulatividade do ICMS<sup>14</sup> em seus art. 19-20.

Quanto à sistemática da não-cumulatividade das Contribuições acima referidas e às respectivas Leis que delas tratam, serão examinadas abaixo, em tópico próprio.

### 3. Saídas Imunes, Não Tributadas, Isentas ou com Alíquota Zero

Se a saída (venda, revenda, consignação, etc.) não for onerada por qualquer um desses impostos, o crédito relativo à entrada, tendo em vista a regra da não-cumulatividade, não deve ser feito e, se tiver sido efetuado, deverá ser estornado quando da saída sem o imposto. A manutenção desse crédito só será admitida a título de incentivo fiscal (renúncia fiscal para a Fazenda Pública); logo, dependerá de autorização na própria Constituição da República ou em lei específica (§ 6º do art. 150 da Constituição da República).<sup>15</sup>

Com relação ao então ICM, o Supremo Tribunal Federal chegou a enfrentar esse assunto, *verbis*:

2) EMENTA: – CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO DE

<sup>13</sup> O Código Tributário Nacional só poderia ser modificado por Lei Complementar, porque a Lei que o instituiu sempre teve natureza material de Lei Complementar. Todavia, estávamos em 1968 sob autoritário regime político-militar, que houvera fechado o Congresso Nacional, por isso a alteração do Código Tributário Nacional foi veiculada via Decreto-lei (figura normativa existente na Constituição da época, editada pelo presidente da República). Posteriormente, a doutrina e a jurisprudência passaram a considerá-lo, materialmente, Lei Complementar, porque tratava de matéria afeta à Lei Complementar. É tanto que, posteriormente, em períodos de normalidade institucional, foi esse Decreto-lei sempre alterado por Lei Complementar, como aconteceu via Leis Complementares nº 44, de 1983, nº 56, de 1987, etc. e, finalmente, pela Lei Complementar nº 87, de 1996 e, mais recentemente, pela Lei Complementar 116, de 2003.

<sup>14</sup> O antigo ICM foi substituído na vigente Constituição da República de 1988 pelo ICMS, posto que passou a incidir sobre alguns serviços.

<sup>15</sup> Exemplo: a saída de produtos industrializados para outro país goza de imunidade do IPI (inciso III do § 3º da Constituição da República) e do ICMS (inciso III do § 3º do art. 155 da Constituição da República, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 2003). A Lei nº 4.502, de 1964, que trata do IPI, autoriza, para essa situação, a manutenção dos créditos da entrada dos insumos (§ 1º do art. 7º). No caso do ICMS, a própria regra constitucional, ora referida, autoriza essa manutenção, bem como a Lei Complementar nº 87 (§ 2º e final do inciso II do § 3º do seu art. 20), de 1996, que traça as regras gerais sobre esse imposto. No entanto, se não houver regra constitucional ou legal autorizando a manutenção dos créditos das entradas, nas saídas desoneradas desses impostos (autorização essa que se consubstancia em contrariedade à técnica da não-cumulatividade, mas por razões extrafiscais – incentivo fiscal), os créditos referentes às entradas não podem ser feitos e, se tiverem sido efetuados, têm de ser estornados (§ 3º do art. 25 da Lei nº 4.502, de 1964, para o IPI; § 1º do art. 20 da Lei Complementar nº 87, de 1996, para o ICMS).

CRÉDITO. C.F., 1967, ART. 23, II, COM REDAÇÃO DA EC Nº 23, DE 1983. OPERAÇÃO REALIZADA NA VIGÊNCIA DA EC Nº 23/83.

I – ICM recolhido na entrada de matéria-prima empregada na fabricação de produto cuja saída é isenta do referido imposto, operação realizada já na vigência da E.C. 23/83, que introduziu alteração no art. 23, II, da CF/67. Inocorrência do direito ao crédito. Precedente do STF.<sup>16</sup>

Creio que se deveria permitir que o Contribuinte, com relação a impostos não-cumulativos, pudesse renunciar à isenção, em saídas para dentro do País, para poder recuperar os créditos relativos a entradas, possibilidade essa existente nos países da União Europeia-A, conforme registra o jurista português Pedro Mário Soares MARTÍNEZ:

A isenção do I.V.A. oferece a vantagem de libertar os isentos de qualquer obrigação de liquidar o imposto e de realizar a respectiva prestação pecuniária. Mas, em contrapartida, aos isentos não é facultado deduzir o imposto que tenham suportado pelas aquisições de bens e de serviços. Daí o Código permita a renúncia à isenção (art. 12<sup>a</sup>).<sup>17</sup>

Pode-se perguntar, mas qual a vantagem de renunciar à isenção?

Respondo: nas hipóteses em que o valor dos créditos das entradas seja superior ao valor dos débitos das saídas. Imagine-se que as alíquotas do IPI dos insumos para aplicação em determinado produto final sejam em percentual bem alto e a alíquota desse produto final seja em percentual bem baixo, alíquota esta que não será aplicada por gozar a saída de isenção legal. Poderia ser interessante para o Estabelecimento Industrial renunciar a esta isenção, tributar pela alíquota que é bem baixa e creditar-se do valor do IPI da nota fiscal do Fornecedor dos insumos que, por encontrarem-se sob alíquota de percentual bem alto, poderá ser maior que o total do IPI destacado nas saídas.

O mencionado Autor português, Soares Martínez, nos traz outro exemplo:

Assim, por exemplo, as entidades patronais estarão, em princípio, isentas do I.V.A., pelos serviços de alimentação e bebidas que prestem aos seus empregados (art. 9<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 40); mas poderão ter interesse na renúncia à isenção, porque essa renúncia lhes permitirá deduzir do imposto as importâncias que lhes sejam cobradas pelos fornecedores a título de I.V.A., que onerem os preços dos bens e serviços prestados.<sup>18</sup>

<sup>16</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Partes (n/c). AI AgR 54.666-9/ES. Agravo Regimental em Agravo de Instrumento. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. Julgamento em 6/12/2005. 1<sup>a</sup> Turma do Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <[www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br)>. Acesso em: 2/6/2008.

<sup>17</sup> Grifos nossos. Op. cit., p. 621.

<sup>18</sup> Ibidem.

Ou seja, na União Europeia – EU, cabe a cada Contribuinte analisar se é ou não vantajosa a renúncia à isenção, para fazer jus aos créditos do imposto consignado na nota fiscal do Fornecedor e deduzi-los quando do pagamento relativo às suas saídas. Repito, a legislação brasileira deveria outorgar essa possibilidade aos nossos Contribuintes.

#### 4. Aquisição para Uso, Consumo ou Ativo Fixo

A doutrina sempre sustentou que as Empresas Industriais, tendo em vista a não-cumulatividade dos ICMS e do IPI, nas aquisições para uso, consumo e/ou para o imobilizado (ativo fixo) teriam o direito de creditar-se do valor desses impostos indicado e destacado, respectivamente, na nota fiscal do Fornecedor, porque o valor do preço dessas aquisições finda por compor o preço final dos seus produtos e serviços. Assim, tendo em vista o explicado no item anterior, esse direito seria possível se o produto da produção (fabricação) e venda dessas Empresas fossem tributados na saída por esses impostos ou gozassem de desoneração incentivada.

O mesmo raciocínio seria aplicável às Empresas Comerciais, com referência ao ICMS, ou seja, se esse tipo de Empresa fizesse aquisições para uso, consumo e/ou para o imobilizado (ativo fixo) faria jus ao crédito do valor desse imposto indicado na nota fiscal do Fornecedor, desde que revendessem mercadorias tributadas por esse imposto, ou prestasse os respectivos serviços com igual incidência, ou então o revendessem ou prestasse os serviços sem esse imposto e houvesse regra constitucional ou legal autorizando a manutenção.

A Lei Complementar nº 87, de 1996, findou por adotar esse entendimento, obviamente, apenas para o ICMS, porque essa Lei trata somente desse imposto, permitindo o respectivo crédito na entrada de mercadorias para uso, consumo e/ou para o ativo fixo (*caput* do art. 20 e respectivo § 5º dessa Lei), exceto se o Estabelecimento só der saída a mercadorias e/ou prestar serviços isentos ou não tributados por esse imposto (inciso I do § 3º do art. 20 dessa Lei). Mantém-se o direito ao crédito, nesta última hipótese, quando a própria Constituição da República ou a Lei própria autorizar essa manutenção (como, por exemplo, na exportação, conforme final do inciso I do § 3º do art. 20, nas saídas de produtos agropecuários ou outras isenções indicadas em Leis estaduais, conforme inciso I do § 6º do art. 20, todos dessa Lei Complementar).

Estabeleceu-se que o gozo integral desse crédito seria a partir de 1º/1/2000 (art. 33-I dessa Lei), mediante escrituração dupla (a regular, no livro Registro de Apuração, e, outra, em Livro próprio, segundo § 5º do art. 20 dessa Lei).

O início do gozo desse direito foi alterado mais de uma vez, sendo que a última alteração consta da Lei Complementar nº 122, de 2006, que o adiou, finalisticamente,

para 1º./1/2011 (nova redação ao inciso I do ar. 33-I da Lei Complementar nº 87, de 1996) e, quando isso for possível, o crédito será feito em conta-gotas, ou seja, à razão de 1/48 (um ponto quarenta e oito avos) ao mês, vale dizer, ao longo de 48 (quarenta e oito) meses (nova redação do inciso I do § 5º do art. 20 da Lei Complementar nº 87, de 1996), vedando-se, proporcionalmente, o crédito com relação às operações isentas ou não tributadas que não gozem de incentivo fiscal (nova redação do inciso II do § 5º do art. 20 desta Lei).

Com relação ao IPI, ainda não há Lei Complementar, nem Lei Ordinária Federal autorizando esse tipo de crédito, o qual vem sendo concedido apenas para alguns instrumentos, equipamentos e máquinas a título de incentivo fiscal, principalmente a produtos de fabricação nacional, que finda sendo estendido para a aquisição de produtos estrangeiros, que lhes sejam iguais ou similares, em face da isonomia tributária, decorrente da cláusula de Nação mais favorecida, consignada em acordos internacionais dos quais o Brasil é signatário, tais como o Tratado do Mercosul e o Tratado da Organização Mundial de Comércio. Mas, com referência aos demais produtos (que não gozam desse tipo de incentivo fiscal), adquiridos para uso, consumo ou ativo fixo, continua sendo contrariada a técnica da não-cumulatividade, quando o Estabelecimento Industrial fabrica produtos cujas saídas são tributadas por esse imposto federal.<sup>19</sup>

#### 4.1. Saída (a qualquer título) de Bem do Ativo Fixo

O Supremo Tribunal Federal, quanto ao ICMS, posicionou-se, em julgado de 29/4/1997 e em julgados posteriores, no sentido de que não há incidência desse imposto na venda de bem do ativo fixo, porque esse fato não se enquadra como circulação de mercadoria no sentido jurídico tributário, tampouco esse tipo de operação seria habitual, daí não se concretizar o fato gerador (a hipótese de incidência).<sup>20</sup>

<sup>19</sup> Há, sim, regra em sentido contrário. Veja o texto do § 1º da Lei nº 4.502, de 1964:

“Art. 25.[...]. § 1º O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados se destinem à comercialização, industrialização ou acondicionamento e desde que os mesmos produtos ou os que resultarem do processo industrial sejam tributados na saída do estabelecimento. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.136, de 1970).”

<sup>20</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Partes (n/c). ICMS. BENS DO ATIVO FIXO. VENDA. NÃO-INCIDÊNCIA. “A venda de bens do ativo fixo da empresa não se enquadra na hipótese de incidência determinada pelo art. 155, I, b, da Carta Federal (art. 155, II, da CF/1988, com a redação determinada pela EC nº 3/93, tendo em vista que, em tal situação, inexistente circulação no sentido jurídico tributário: os bens não se ajustam ao conceito de mercadorias e as operações não são efetuadas com habitualidade. Recurso Extraordinário não conhecido”. RE nº 194.300-9/SP, julgado em 29/4/1997. Rel. Min. Ilmar Galvão. Unânime. 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal. Diário da Justiça da União de 12/9/1997.

Nesse mesmo sentido, entre outros, os REs 182.721-1, 2ª T do STF. Rel. Min. Maurício Corrêa, j. em 25/11/1997, v.u., Diário da Justiça da União de 27/2/1998, p. 19 e AgRg no AI 177.698-7/SP, mesma Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 12/3/1996, v.u., Diário da Justiça da União de 264/1996.

O § 1º do art. 21 da Lei Complementar nº 87, de 1996, estabelecia que se estornasse o crédito do ICMS, caso o bem adquirido para uso ou para ativo fixo fosse vendido no prazo de cinco anos, contado da data da aquisição, à razão de 20% (vinte por cento) por ano ou fração. Essa determinação contrariava a não-cumulatividade, porque o valor de aquisição desse bem é repassado para o preço dos produtos de venda no mês seguinte ao da aquisição. Felizmente, a Lei Complementar nº 102, de 2000, em seu art. 8º, revogou aquele § 1º do art. 21 da Lei Complementar nº 87, de 1996, de forma que, depois dessa revogação, mesmo que o bem adquirido para uso ou para ativo fixo seja alienado dentro do prazo de cinco anos, contado da data da aquisição, não há mais que se falar em estorno dos créditos decorrentes da entrada.

Quanto ao IPI, só ocorrerá o fato gerador se o bem, que se encontra no imobilizado, tiver sido de importação própria ou de fabricação própria.<sup>21</sup> Se o contribuinte não tiver feito o crédito relativo à entrada ou o tiver estornado no ato da imobilização, terá direito de creditar-se no ato da saída tributada (observância da não-cumulatividade).

Óbvio que, se a saída ocorrer depois de cinco anos da imobilização, não há que se falar em incidência do imposto, em face da decadência quinquenal relativamente a esse bem.

## **5. Entradas de insumos imunes, não tributados, isentos ou com alíquota zero do ICMS ou IPI e aplicados em produtos cujas saídas são tributadas por esses impostos.**

Aqui analisaremos situações contrárias às indicadas no item anterior e que já foram enfrentadas pelo Supremo Tribunal Federal.<sup>22</sup>

### **5.1. Quanto ao ICMS**

No final da década de setenta do século XX, um advogado, na cidade de São Paulo, chamado Sílvio Pereira Lima,<sup>23</sup> propôs uma ação contra a Fazenda Pública

<sup>21</sup> Lei nº 4.502, de 30/11/1964: Art. 2º Constitui fato gerador do imposto: I – quanto aos produtos de procedência estrangeira o respectivo desembaraço aduaneiro; II – quanto aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor. § 1º Quando a industrialização se der no próprio local de consumo ou de utilização do produto, fora de estabelecimento produtor, o fato gerador considerar-se-á ocorrido no momento em que ficar concluída a operação industrial.

<sup>22</sup> É interessante notar que as questões a respeito deste tema parecem ter ocorrido apenas no Brasil, pois dos autores europeus consultados, acima indicados, nenhum lhe faz qualquer referência. Discutem apenas e tão-somente as aquisições tributadas com saídas isentas, analisadas no tópico “4” supra.

<sup>23</sup> Faço este registro histórico apenas de memória, pelo que espero não errar o nome desse advogado. E lembro-me desse detalhe porque, à época, eu era estudante de direito da Faculdade de Direito da USP, e Sérgio Pereira Lima, irmão do mencionado advogado, era meu colega de turma. Naquele tempo, eu já trabalhava com Direito Tributário e por isso acompanhava todas as novidades. Consta-me também que o mencionado

Estadual e foi vencedor, tendo o Judiciário autorizado a Empresa de sua cliente a creditar-se do então Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), relativamente a insumos adquiridos sem esse imposto, por terem tais insumos sido aplicados em produtos finais cujas saídas do Estabelecimento industrial da Empresa sofriam incidência desse imposto. Concluiu-se que se assim não fosse haveria contrariedade à não-cumulatividade, porque aqueles insumos findaram por ser tributados por esse imposto na saída do produto final, posto que o respectivo valor, integrado no custo, passara a fazer parte integrante do preço final de tais produtos.<sup>24</sup>

A matéria chegou ao Supremo Tribunal Federal e este pacificou referido entendimento a favor das Empresas Contribuintes, conforme os julgados que, a título de exemplo, seguem:

1º caso:

Recorrente: Formil Química S/A e Outros

Recorrido: O Estado de São Paulo.

EMENTA: ICM. IMPORTAÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA COM ISENÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO. CF/69, ART. 23, II. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – STF pacificou-se no sentido de que, havendo isenção na importação de matéria-prima, há o direito de creditar-se do valor correspondente, na fase de saída do produto industrializado, sob pena de afronta ao princípio da não-cumulatividade.

Recurso extraordinário conhecido e provido.<sup>25</sup>

2º Caso:

Recorrente: 3M DO BRASIL LTDA.

Recorrido: ESTADO DE SÃO PAULO

EMENTA: – ICM. IMPORTAÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA COM ISENÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO. CF/69. ART. 23, II. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA.

---

advogado faleceu muito jovem, naquela década, em um acidente de automóvel.

<sup>24</sup> Eis um exemplo bem simples, com valores, para que melhor se entenda esse assunto: Empresa “Y” adquire insumos (matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários), pelo valor de R\$ 100,00, isentos do ICMS e do IPI. A alíquota do ICMS de 17% e a do IPI de 10%, mas o valor desses impostos não constou da nota fiscal do Fornecedor, por conta da isenção legal. A Empresa “Y” aplicou esses insumos em um produto final, que foi vendido por R\$ 300,00, com 17% de ICMS e 10% de IPI. Aqueles R\$ 100,00, relativos à aquisição dos insumos, encontram-se dentro destes R\$ 300,00, de forma que estão sendo tributados no momento da saída do produto final. Então, pela técnica da não-cumulatividade, a Empresa “Y” teria direito a creditar-se do ICMS e do IPI sobre referidos R\$ 100,00.

No caso histórico, referido no texto, que cito de memória, envolveu apenas o então ICM.

<sup>25</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário-RE nº 113.751-7/SP. Julgado em [s/d]. Rel. Min. Ilmar Galvão. Diário da Justiça da União nº 81, de 28/4/1995, p. 11.137.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – STF pacificou-se no sentido de que, havendo isenção na importação de matéria-prima, há o direito de creditar-se do valor correspondente na fase de saída do produto industrializado, sob pena de afronta ao princípio da não-cumulatividade.

Descabimento da incidência de correção monetária.<sup>26</sup>

Recurso extraordinário conhecido e provido, em parte.<sup>27</sup>

Eis como era o dispositivo da Constituição de 1967-1969 a respeito dessa matéria e que gerou aquele entendimento do Supremo Tribunal Federal:

**Art. 23.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sôbre:

I – [...].

II – operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Os governadores dos Estados e do Distrito Federal, ante aquele entendimento do Poder Judiciário, organizaram-se e conseguiram arrancar do Congresso Nacional a Emenda Constitucional nº 23, de 1983,<sup>28</sup> e então esse inciso do art. 23 daquela Carta passou a ter a seguinte redação:

II – operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado

<sup>26</sup> Note-se: sem correção monetária, entendimento até hoje mantido pelo Supremo Tribunal Federal, porque para essa Suprema Corte trata-se de mero crédito escritural, entendimento muito criticado pela doutrina, porque, embora sendo um crédito escritural, representa um valor em moeda, e a correção monetária visa apenas a repor o poder aquisitivo desta. No livro *Código Tributário Nacional Comentado* (Coordenador FREITAS, Vladimir Passos de), Ed. 3ª, São Paulo: RT, 2005, p. 317-318, há um rol imenso de julgados do Supremo Tribunal Federal, do final da década de noventa do século XX até o ano de 2002, nos quais essa Suprema Corte manteve o seu entendimento.

A respeito desse assunto, vide COSTA, Alcides Jorge. In: *Revista de Direito Tributário Atual*, Vol. 15, São Paulo: Instituto de Direito Tributário do Brasil/Dialética, 1998, p 5, no qual esse autor se penitencia, dizendo que ele fora o precursor dessa história de “crédito escritural”, mas que caberia a correção monetária, porque envolve um valor em moeda.

Ora, se os créditos ICMS da Fazenda Pública também são escriturais e, no entanto, gozam de correção monetária ou atualização pela Tabela Selic (depende da legislação de cada Estado), logo, *data maxima venia*, tem-se de dar aos créditos do Contribuinte perante a Fazenda Pública, decorrentes de pagamento indevido desse imposto, o mesmo tratamento, sob pena de **contrariedade à técnica da não-cumulatividade**, além de dar-se tratamento diferenciado discriminatória, sem razão alguma.

<sup>27</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário-RE 113.792-4/SP. Julgado em [sd]. Rel. Min. Ilmar Galvão. Diário da Justiça da União: 16/2/1996. p. 2.999. Plenário do Supremo Tribunal Federal.

<sup>28</sup> Conhecida por Emenda Passos Porto, em homenagem ao Parlamentar que apresentou o respectivo projeto.

nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 23, de 1983).

Note-se que o crédito, para tais aquisições, passou a só poder ser efetuado com expressa autorização da legislação estadual, dificilmente concedida pelos Estados. A possibilidade de crédito foi transformada em renúncia fiscal (incentivo fiscal, via crédito presumido).

Depois dessa Emenda Constitucional, o Supremo Tribunal Federal mudou radicalmente sua jurisprudência e passou a decidir que não mais caberia a recuperação do então Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) em tal situação, *verbis*.

1) EMENTA: – 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.<sup>29</sup>

*Contrario sensu*, após a Emenda Constitucional nº 23, de 1983, deixou de caber o crédito nas aquisições de insumos isentos, mesmo que aplicados em produtos finais tributados, exceto com expressa autorização legal.

A Constituição da República de 1988 manteve essa vedação já na sua redação originária, com a seguinte dicção:

**Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I – [...].

II – 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I – [...].

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

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

<sup>29</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Partes (n/c). RE 112.554, de 3/10/1988, Rel. Francisco Rezek. 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal. In: Diário da Justiça da União de 25/10/1991.

Ou seja, só caberá o crédito na entrada dos insumos e/ou mercadorias ou produtos isentos ou não tributados se houver expressa autorização na própria Constituição da República ou em Lei, o que caracterizará renúncia fiscal da Fazenda Pública, na modalidade incentivo fiscal (crédito presumido, nos termos do § 6º do art. 150 da Constituição da República).<sup>30</sup>

Note-se que não se fala em alíquota zero, porque esse tipo de alíquota não é utilizado no campo do ICMS, mas apenas no IPI.

## 5.2. Quanto ao IPI

Embora o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) tivesse, quanto à não-cumulatividade, a mesma estrutura do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), imposto que foi transformado na Constituição da República de 1988 em Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços Intermunicipais e Interestaduais de Transportes de Pessoas e Cargas e de Comunicação (ICMS), não se lhe foram estendidas, expressamente, tais regras quanto aos créditos das aquisições com desoneração desse imposto, para aplicação em produtos finais tributados e/ou cujas saídas fossem tributadas por esse imposto (o IPI).

Então, as Empresas contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), adotando a tese analisada no item anterior, que o Supremo Tribunal Federal chegou a adotar para o então Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) de antes da Emenda Constitucional nº 23, de 1983, foram ao Judiciário, requerendo crédito na entrada dos insumos sem IPI, quando da saída tributada por esse imposto de produtos fabricados com tais insumos.

A primeira decisão do Supremo Tribunal Federal a respeito do assunto foi no Recurso Extraordinário nº 212.484-RS,<sup>31</sup> tendo por relator o então ministro Nelson Jobin, permitindo que o Contribuinte (indústria de bebidas) do IPI se creditasse do valor desse imposto, quando da saída tributada do produto final, relativamente aos insumos adquiridos isentos na Zona Franca de Manaus.

<sup>30</sup> Atenção: a Constituição anterior falava em legislação (poderia ser Lei ou ato normativo infralegal). Atualmente, em face da Emenda Constitucional nº 3, de 1993, que introduziu na Constituição da República o § 6º no art. 150, qualquer renúncia fiscal só poderá ser concedida por Lei específica.

É verdade que a doutrina, não obstante a redação anterior, com acerto, sempre entendeu que qualquer renúncia fiscal só poderia ser feita por Lei. E digo, com acerto, porque nunca se admitiu renunciar-se à verba pública, sem base em Lei.

<sup>31</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Partes(n/c). RE nº 212.494-RS Rel. Min. Ilmar Galvão (vencido). Rel. para o Acórdão Min. Nelson Jobin. Julgado em 5/3/1998. In: Diário da Justiça da União de 27/11/19. Antes, essa decisão tinha sido noticiada no Informativo STF nº 101.

Houve outras decisões dessa Suprema Corte no mesmo sentido.<sup>32</sup>

Depois do julgamento daquele primeiro Recurso Extraordinário-RE nº 212.484-RS, e de a União constatar, segundo noticiou a imprensa da época, que iria ter de desembolsar ou deixar de arrecadar aproximadamente **duzentos bilhões de reais**, relativamente aos créditos dos últimos dez anos,<sup>33</sup> que os contribuintes teriam para recuperar (via repetição de indébito ou via compensação), houve redobrado esforço da Procuradoria da Fazenda Nacional, que conseguiu levar o caso ao Plenário do Supremo Tribunal Federal e convencer essa Corte a mudar o seu entendimento e essa mudança ocorreu pela unanimidade dos seus ministros, no julgamento do Recurso Extraordinário-RE 353.657-5/PR, *verbis*:

IPI – INSUMOS – ALÍQUOTA ZERO – AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO.

Conforme disposto no inciso II do § 3º do art. 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.

IPI – INSUMO – ALÍQUOTA ZERO – CREDITAMENTO – INEXISTÊNCIA DO DIREITO – EFICÁCIA.

Descabe, em face do texto constitucional regedor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica.<sup>34</sup>

<sup>32</sup> No julgamento do Recurso Extraordinário-RE nº 370.682, abaixo referido, o ministro relator cuidou de relacionar todas as decisões do Supremo Tribunal Federal a respeito da matéria, as favoráveis e as desfavoráveis aos Contribuintes, a saber:

“– Acórdãos citados: Pet 2859 MC-segunda (RTJ 193/866), RE 135189 (RTJ 140/300), AI 158863, RE 165438, RE 197917, RE 212484 (RTJ 167/698), RE 217358, RE 219020, RE 219318, AI 252801, RE 293511 AgR, RE 300343 (RTJ 191/1039), RE 327004 AgR, RE 350446, RE 353657, RE 353668, RE 357277, RE 358493 (RTJ 187/1114), RE 363777, RE 370230, RE 371848, AI 531274. – Decisão monocrática citada: RE 370722”.

<sup>33</sup> O Superior Tribunal de Justiça, interpretando o inciso I do art 168 do Código Tributário Nacional, entendia que os tributos submetidos a lançamento por homologação, caso desse imposto, retroagia a dez anos na repetição de indébito ou na compensação, entendimento esse que prevaleceu até o advento da Lei Complementar nº 118, de 2005, cujo artigo 3º, interpretando referido dispositivo do Código Tributário Nacional (CTN), estabeleceu que a repetição só retroage à data do pagamento indevido (cinco anos). Há um antigo precedente do Supremo Tribunal Federal no qual este entendimento foi adotado, *verbis*: “[...]. Segue-se do exposto que não é da homologação do pagamento, expresso ou tácito, que flui o prazo prescricional de cinco anos, senão do pagamento mesmo. [...]”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Partes (n/c). AI nº 69363 (AgRg)-SP, julgado em 19/ 4/1977. Rel. Min. Cordeiro Guerra. 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal. *Apud* SANTOS JR., Francisco Alves dos. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário do Brasil: Análise das principais teorias existentes e proposta para alteração da respectiva legislação*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 261-262.

<sup>34</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. União x Madeira Santo Antonio Ltda. RE 353.657-5/Paraná. Julgado em 25/6/2007. Min. Relator Marco Aurélio. DJE nº 41, divulgação 6/3/2008, publicação 7/3/2008, Ementário nº 2310-3. Disponível em: <[www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br)>. Acesso em: 10/6/2008. Plenário do Supremo Tribunal Federal.

Esse entendimento foi mantido pelo mesmo Plenário dessa Suprema Corte, no julgamento do Recurso Extraordinário-RE nº 370.682/SC, estendendo-o para os insumos não tributados, *verbis*:

EMENTA: Recurso extraordinário. Tributário. 2. IPI. Crédito Presumido. Insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Inexistência. 3. 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.<sup>35</sup>

É verdade que, após esses julgados, ainda não há pronunciamento do Supremo Tribunal Federal a respeito das aquisições isentas desse imposto e aplicadas em produtos cujas saídas sofrem sua incidência. No entanto, como o efeito jurídico-financeiro é o mesmo, acredito que essa Colenda Corte aplicará o mesmo entendimento.

*Data maxima venia*, não me parece tenha sido essa uma boa solução para o caso porque feriu a técnica constitucional da não-cumulatividade e certamente contribuirá para o aumento de preços, com pressão inflacionária, o que não é positivo para o Brasil. Creio que o Supremo Tribunal Federal poderia, valendo-se do art. 27 da Lei nº 9.868, de 1999, ter modulado os efeitos, vedando os créditos das operações passadas (evitando, à União, o eventual e alardeado prejuízo de quase duzentos bilhões de reais), sem nenhum prejuízo para as Empresas autoras das ações judiciais, posto que já recuperados por elas nos preços dos seus produtos, e autorizar a realização de tais créditos apenas para as operações futuras, em observância à referida técnica constitucional da não-cumulatividade, e como beneplácito para os consumidores finais, que suportariam menor carga tributária.

## 6. Não-Cumulatividade nas Contribuições Sociais

Vimos que o Supremo Tribunal Federal, quando analisou a constitucionalidade da hoje revogada Lei Complementar nº 84, de 1996, aplicando o § 4º do art. 195 da Constituição da República, concluiu que a não-cumulatividade não se aplicava às contribuições, mas apenas aos impostos (Embargos Declaratórios ao Recurso Extraordinário-RE nº 234.321-8, conforme nota de rodapé 9, supra).

No entanto, por meio da Emenda Constitucional nº 42, de 2003, introduziu-se na Constituição da República a possibilidade de instituir-se contribuição da seguridade social não-cumulativa, acrescentando-se ao seu art. 195 o inciso IV e o § 12, *verbis*:

<sup>35</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF, Recurso Extraordinário-RE, Processo: 370682 UF: SC – Santa Catarina. Partes [n/c]. Julgado em 25/6/2007. Relator Ministro Ilmar Galvão. DJE nº 165, divulgado em 18/12/2007, publicado em 19/12/2007, p. 00024. Ementário Volume 02304-03 p. 00392. Disponível em: <[www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br)>. Acesso em: 13/6/2008. Plenário do Supremo Tribunal Federal.

**Art. 195.** [...] e das seguintes contribuições sociais:

IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

§ 12 – A lei definirá os setores de atividades econômicas para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas.

Então, o Legislador Constituinte Derivado criou a possibilidade de aplicar-se a não-cumulatividade, na forma prevista em lei, nas Contribuições incidentes sobre receita ou faturamento (art. 195-I, b da Constituição da República) e também nas Contribuições sobre a importação de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar (art. 195-IV da Constituição da República).

Note-se que o Legislador Constituinte não estabeleceu, como o fez para o ICMS e para o IPI, em que consistiria a não-cumulatividade. Deixou que o Legislador Ordinário o fizesse.

E o Legislador Ordinário o fez, na Lei nº 10.632, de 30/12/2002 (já com inúmeras alterações), relativamente à Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), e na Lei nº 10.833, de 29/12/2003, referentemente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), mediante transformação em crédito de determinadas despesas arroladas nessas Leis, que é abatido do valor a recolher dessas Contribuições, mediante aplicação de fórmula nelas fixada.

A respeito da Contribuição PIS, a mencionada Lei nº 10.632, de 30/12/2002, tratou do assunto no seu art. 3º com a seguinte redação:

**Art. 3º.** Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)

I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III – (VETADO)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V – valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII – edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII – bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX – energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30/5/2003)

IX – energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

O § 1º desse art. 3º estabelece que o cálculo desse crédito é feito aplicando-se alíquota (no caso, fixada no art. 2º dessa Lei) sobre os valores das despesas decorrentes de operações arroladas no referido art. 3º.

A Lei nº 10.833, de 29/12/2003, instituiu a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) não-cumulativa, com estrutura semelhante (inclusive vedações), quanto à não-cumulatividade, à da Contribuição PIS.

Tanto aquela Lei como esta vedam crédito decorrente de valor de despesa de mão de obra paga à pessoa física, e o decorrente de valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento dessas contribuições, ou quando isento e for revendido ou utilizado como insumo em produto ou serviços sujeitos à alíquota zero (0), isentos ou não alcançados pela contribuição PIS (§ 2º do art. 3º da Lei nº 10.632, de 2002; § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003).

A primeira vedação (valor de despesa de mão de obra de pessoa física) encontra-se em debate perante o Poder Judiciário, sob alegação de ferimento ao princípio da isonomia de tratamento (agasalhado no inciso II do art. 150 da Constituição da República), alegação essa que me parece de todo pertinente, porque não há nenhuma razão lógica para esse *discrimen*.

A Lei nº 10.865, de 30/4/2004, pela qual se instituiu a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público

incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (PIS/Pasep–Importação) e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins–Importação), também autoriza que os valores dessas contribuições sejam utilizados como créditos para dedução nas contribuições descritas nos parágrafos anteriores, nas situações que estabelece no seu art. 15 e respectivos parágrafos, transcritos em nota de rodapé abaixo,<sup>36</sup> em verdadeira criação de um crédito presumido.

<sup>36</sup> Lei nº 10.865, de 30/4/2004: “Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência):

I – bens adquiridos para revenda;

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes; III – energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; IV – aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa; V – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

V – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005);

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

§ 2º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

§ 3º O crédito de que trata o *caput* deste artigo será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no *caput* do art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º desta Lei, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.

§ 4º Na hipótese do inciso V do *caput* deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação das alíquotas referidas no § 3º deste artigo sobre o valor da depreciação ou amortização contabilizada a cada mês.

§ 5º Para os efeitos deste artigo, aplicam-se, no que couber, as disposições dos §§ 7º e 9º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 6º O disposto no inciso II do *caput* deste artigo alcança os direitos autorais pagos pela indústria fonográfica desde que esses direitos tenham se sujeitado ao pagamento das contribuições de que trata esta Lei.

§ 7º Opcionalmente, o contribuinte poderá descontar o crédito de que trata o § 4º deste artigo, relativo à importação de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no § 3º deste artigo sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal.

§ 8º As pessoas jurídicas importadoras, nas hipóteses de importação de que tratam os incisos a seguir, devem observar as disposições do art. 17 desta Lei:

I – produtos dos §§ 1º a 3º e 5º a 7º do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda;

II – produtos do § 8º do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda, ainda que ocorra fase intermediária de mistura;

III – produtos do § 9º do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda ou à utilização como insumo na produção de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002;

IV – produto do § 10 do art. 8º desta Lei.

V – (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008).

V – produtos referidos no § 19 do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

VI – produtos mencionados no art. 58-A da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, quando destinados à revenda. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

Esta mesma Lei permite também, em seu art. 17, créditos para abatimento na apuração das contribuições—importação por ela criadas, observando, assim, a não-cumulatividade ora sob análise.<sup>37</sup>

§ 9<sup>a</sup> As pessoas jurídicas de que trata o art. 49 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar créditos, para fins de determinação da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à importação dos produtos referidos nos §§ 6<sup>a</sup> e 7<sup>a</sup> do art. 8<sup>o</sup> desta Lei, utilizados no processo de industrialização dos produtos de que trata o § 7<sup>a</sup> do mesmo artigo, apurados mediante a aplicação das alíquotas respectivas, previstas no *caput* do art. 2<sup>o</sup> das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Incluído pela Lei nº 10.925, 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência).

§ 10. As pessoas jurídicas submetidas ao regime especial de que trata o art. 52 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar créditos, para fins de determinação da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à importação dos produtos referidos nos §§ 6<sup>a</sup> e 7<sup>a</sup> do art. 8<sup>o</sup> desta Lei, utilizados no processo de industrialização dos produtos de que trata o § 7<sup>a</sup> do mesmo artigo, determinados com base nas alíquotas específicas referidas nos arts. 51 e 52 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, respectivamente. (Incluído pela Lei nº 10.925, 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)”.  
§ 10. As pessoas jurídicas submetidas ao regime especial de que trata o art. 52 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar créditos, para fins de determinação da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à importação dos produtos referidos nos §§ 6<sup>a</sup> e 7<sup>a</sup> do art. 8<sup>o</sup> desta Lei, utilizados no processo de industrialização dos produtos de que trata o § 7<sup>a</sup> do mesmo artigo, determinados com base nas alíquotas específicas referidas nos arts. 51 e 52 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, respectivamente. (Incluído pela Lei nº 10.925, 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)”.

<sup>37</sup> Art. 17. As pessoas jurídicas importadoras dos produtos referidos nos §§ 1<sup>a</sup> a 3<sup>a</sup>, 5<sup>a</sup> a 10, 17 e 19 do art. 8<sup>o</sup> desta Lei e no art. 58-A da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à importação desses produtos, nas hipóteses (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008): I – dos §§ 1<sup>a</sup> a 3<sup>a</sup> e 5<sup>a</sup> a 7<sup>a</sup> do art. 8<sup>o</sup> desta Lei, quando destinados à revenda; I – dos §§ 1<sup>a</sup> a 3<sup>a</sup>, 5<sup>a</sup> a 7<sup>a</sup> e 10 do art. 8<sup>o</sup> desta Lei, quando destinados à revenda; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004); II – do § 8<sup>o</sup> do art. 8<sup>o</sup> desta Lei, quando destinados à revenda, ainda que ocorra fase intermediária de mistura; III – do § 9<sup>o</sup> do art. 8<sup>o</sup> desta Lei, quando destinados à revenda ou à utilização como insumo na produção de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002; IV – do § 10 do art. 8<sup>o</sup> desta Lei, quando destinados à revenda ou à impressão de periódicos. (Revogado pela Lei nº 11.051, de 2004); V – (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008); V – do § 19 do art. 8<sup>o</sup> desta Lei, quando destinados à revenda; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008); VI – do art. 58-A da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, quando destinados à revenda. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008);

§ 1<sup>a</sup> As pessoas jurídicas submetidas ao regime especial de que trata o art. 52 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar créditos, para fins de determinação da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à importação dos produtos referidos no § 6<sup>a</sup> do art. 8<sup>o</sup> desta Lei, utilizados no processo de industrialização dos produtos de que trata o § 7<sup>a</sup> do mesmo artigo, bem como em relação à importação desses produtos e demais produtos constantes do Anexo Único da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Vigência)

(Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004).

§ 2<sup>a</sup> Os créditos de que trata este artigo serão apurados mediante a aplicação das alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita decorrente da venda, no mercado interno, dos respectivos produtos, na forma da legislação específica, sobre o valor de que trata o § 3<sup>a</sup> do art. 15 desta Lei.

§ 3<sup>a</sup> Na hipótese do § 6<sup>a</sup> do art. 8<sup>o</sup> desta Lei, os créditos serão determinados, conforme o caso, com base nas alíquotas de que trata o art. 51 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 3<sup>a</sup>-A. Os créditos de que trata o inciso VI deste artigo serão determinados conforme os incisos do art. 58-C da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 4<sup>a</sup> Sem prejuízo do disposto no § 3<sup>a</sup> deste artigo, os créditos dos demais produtos constantes do Anexo Único da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, serão determinados com base nas alíquotas de que tratam os incisos I e II do *caput* do art. 8<sup>o</sup> desta Lei. (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004).

§ 5<sup>a</sup> Na hipótese do § 8<sup>o</sup> do art. 8<sup>o</sup> desta Lei, os créditos serão determinados com base nas alíquotas específicas referidas no art. 23 desta Lei.

§ 6<sup>a</sup> Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o § 4<sup>a</sup> do art. 15 desta Lei, relativo à aquisição de embalagens de vidro retornáveis, classificadas no código 7010.90.21 da Tipi, destinadas ao ativo imobilizado, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal do Brasil: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

I – no prazo de 12 (doze) meses, à razão de 1/12 (um doze avos); ou (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008);

E, seu art. 18, admite que esses créditos sejam aproveitados pelo Encomendante, quando a importação for feita por conta e ordem de terceiros,<sup>38</sup> nos seguintes termos: “Art. 18 – No caso da importação por conta e ordem de terceiros, os créditos de que tratam os arts. 15 e 17 desta Lei serão aproveitados pelo encomendante”.

Merece destacar que a estruturação da não-cumulatividade dessas Contribuições seguiu modelo diverso da não-cumulatividade estabelecida para o ICMS e para o IPI, analisadas em tópicos acima, tendo, no entanto, a mesma finalidade, evitar repasse de custos tributários para os preços dos produtos e serviços, contribuindo assim para evitar aumento de preços e combater a inflação.

E, como já dito, a fórmula da não-cumulatividade dos ICMS e IPI encontra-se consignada no texto da própria Constituição da República, enquanto a das Contribuições, no texto das Leis Ordinárias acima referidas.

## CONCLUSÃO

A técnica da não-cumulatividade não chega a ser um princípio, porque não serve de orientação alicerçal para todo o sistema tributário nacional, mas mera técnica de tributação relativa a alguns tributos, visando a evitar excesso de transferência de tributos para os preços finais dos produtos e serviços, ou seja, evitando a tributação “em cascata” e favorecendo o combate à inflação.

Essa técnica é aplicada, atualmente, no Direito Tributário do Brasil, ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços Intermunicipais e Interestaduais de Transportes de Pessoas e Cargas e de Comunicação (ICMS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e essas duas Contribuições quando incidentes nas operações de importação.

A fórmula da aplicação da não-cumulatividade dos dois impostos é diversa da fórmula adotada para essas contribuições, embora a finalidade seja a mesma, evitar

---

II – na hipótese de opção pelo regime especial instituído pelo art. 58-J da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, no prazo de 6 (seis) meses, à razão de 1/6 (um sexto) do valor da contribuição incidente, mediante alíquota específica, na aquisição dos vasilhames, ficando o Poder Executivo autorizado a alterar o prazo e a razão estabelecidos para o cálculo dos referidos créditos. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008);

§ 7º O disposto no inciso III deste artigo não se aplica no caso de importação efetuada por montadora de máquinas ou veículos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004);

§ 8º O disposto neste artigo alcança somente as pessoas jurídicas de que trata o art. 15 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004).

<sup>38</sup> Lei nº 10.865, de 30/4/2004:

“Art. 18 no caso da importação por conta e ordem de terceiros, os créditos de que tratam os arts. 15 e 17 desta Lei serão aproveitados pelo encomendante.”

excesso de transferência de tributos para os preços finais das mercadorias e dos serviços, contribuindo, assim, para evitar ou diminuir a inflação.

O direito ao crédito nas entradas das aquisições pressupõe saídas de mercadorias (produtos) e serviços tributados e, caso essas saídas sejam desoneradas desses impostos, a manutenção dos créditos das entradas consubstancia-se em renúncia fiscal da Fazenda Pública (incentivo fiscal, modalidade crédito presumido); por isso, necessitará de expressa autorização na própria Constituição da República ou, por força do § 6º do art. 150 dessa Carta, em Lei específica.

Neste caso, nas hipóteses de saídas isentas, o Legislador Ordinário brasileiro deveria seguir o modelo da legislação do Imposto sobre Valor Acrescido (IVA) da União Europeia – UE e facultar a renúncia à isenção, possibilitando a recuperação dos créditos das aquisições.

A entrada de mercadorias isentas ou não tributadas pelo ICMS – desde a Emenda Constitucional nº 23, de 1983, cuja respectiva regra foi mantida na atual Constituição da República (alíneas “a” e “b” do inciso II do § 2º do art. 155 e o já referido § 6º do art. 150) – não gera direito a crédito desse imposto, quando as respectivas saídas sofrerem sua incidência, exceto se houver regra constitucional ou legal autorizando, conforme exigem os referidos dispositivos da mencionada vigente Constituição.

Embora as regras constitucionais por último referidas não façam menção ao IPI, o Supremo Tribunal Federal, relativamente às aquisições com alíquota zero ou não tributadas,<sup>39</sup> em face de futuras saídas tributadas, findou por modificar o seu entendimento anterior e firmou novo entendimento, vedando esse crédito nessas situações, devendo manter este último entendimento para as saídas isentas, porque os efeitos jurídico-financeiros destas são idênticos aos daquelas.

Como mencionada técnica, além do aspecto jurídico, tem uma forte conotação financeira, voltada para a redução de preços finais, vedando a totalidade da transferência da carga tributária de operações anteriores para os consumidores finais, tenho que, *data maxima venia*, não obrou com o acerto que lhe é peculiar a nossa Suprema Corte nas suas últimas decisões a respeito do assunto. Com efeito, como as Empresas contribuintes, autoras das ações que chegaram à Suprema Corte, já tinham repassado para seus preços os valores que não foram creditados na época própria, acredito que referida Suprema Corte deveria, com base no art. 27 da Lei nº 9.868, de 1999, ter modulado os efeitos, autorizando o crédito IPI, nas situações indicadas no subitem anterior, apenas doravante, pelo que se evitaria a restituição ou compensação dos aproximadamente duzentos bilhões de reais que a União teria de

<sup>39</sup> As regras constitucionais referidas na primeira parte da conclusão não fazem menção à alíquota zero, quando trata do ICMS, porque esse tipo de alíquota não é utilizada nesse imposto, mas apenas com referência ao IPI.

restituir ou deixar de receber (no caso de opção pela compensação). Deveria ainda ter estabelecido que os créditos nos momentos das saídas, com relação às aquisições com alíquota zero e n/t (não tributado) na Tabela do IPI, deveriam ser feitos com base na alíquota do produto final da Empresa Contribuinte,<sup>40</sup> devendo, para tanto, ser baixada Lei com essa autorização. E, com relação aos produtos adquiridos com isenção ou imunidade, os créditos deveriam ser feitos com base na alíquota do produto constante da referida Tabela IPI.

## REFERÊNCIAS DOUTRINÁRIAS

COSTA, Alcides Jorge. *ICMS – Aquisição de Mercadorias ou Certos Serviços e Crédito contra o Estado*. In: Revista de Direito Tributário Atual, Vol. 15, São Paulo: Instituto de Direito Tributário do Brasil/Dialética, 1998, p. 5.

MARTÍNEZ, Pedro Mário Soares. *Direito Fiscal*. Ed. 10ª, Coimbra (Portugal): Almedina, 1988.

MICHELI, Gian Antonio. *Corso di Diritto Tributario*. Sesta Edizione, Torino(Itália): União Tipografico-Editrice Torinese(UTET), 1981.

QUERALT, Juan Matrin et all. *Curso de Derecho Financiero Y Tributario*, Ed. 10ª, Madrid/Espanha: Editorial Tecnos, 1999.

SANTOS JR., Francisco Alves dos. *Finanças Públicas, Orçamento Público e Direito Financeiro*, 1ª Edição, Recife: Livro Rápido, 2008.

\_\_\_\_\_. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário do Brasil: Análise das principais teorias existentes e proposta para alteração da respectiva legislação*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

## REFERÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Partes (n/c). Embargos Declaratórios ao Recurso Extraordinário-RE nº 234.321-8, Relator Min. Moreira Alves. Diário da Justiça da União de 12/2/1999, p. 0017. 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Partes (n/c). AI AgR 54.6669/ES. Agravo Regimental em Agravo de Instrumento. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. Julgamento em 6/12/2005. 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <www.stf.gov.br, acesso em 02.06.2008>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Partes (n/c). ICMS. BENS DO ATIVO FIXO. VENDA. NÃO-INCIDÊNCIA. A venda de bens do ativo fixo da empresa não se enquadra na hipótese de incidência determinada pelo art. 155, I, b, da Carta Federal (art.

<sup>40</sup> Como acontece com a Contribuição PIS Não-Cumulativa, conforme § 1º do art. 3º da Lei nº 10.632, de 2002. Creio que o Supremo Tribunal Federal até poderia autorizar sua aplicação analógica, enquanto não editada a Lei estabelecendo regra semelhante para o crédito do IPI, mandando aplicar a alíquota do produto final, para os casos de aquisições com N/T ou Alíquota Zero na Tabela desse imposto.

155, II, da CF/88, com a redação determinada pela EC nº 3/93, tendo em vista que, em tal situação, inexistente circulação no sentido jurídico tributário: os bens não se ajustam ao conceito de mercadorias e as operações não são efetuadas com habitualidade. Recurso Extraordinário não conhecido. RE nº 194.300-9/SP, julgado em 29/4/1997. Rel. Min. Ilmar Galvão. Unânime. 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal. Diário da Justiça da União de 12.09.1997.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Partes (n/c). Recurso Extraordinário-RE nº 113.751-7/SP. Julgado em [s/d]. Rel. Min. Ilmar Galvão. Diário da Justiça da União nº 81, de 28/4/1995, p. 11.137.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário-RE 113.792-4/SP. Julgado em [sd]. Rel. Min. Ilmar Galvão. Diário da Justiça da União de 16/2/1996, p. 2.999. Plenário do Supremo Tribunal Federal.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Partes (n/c). Partes (n/c). RE 112.554, de 3/10/1988, Rel. Francisco Rezek. 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal. In: Diário da Justiça da União de 25/10/1991.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Partes (n/c). ICM. Isenção na importação de matéria-prima. Crédito. Antes da edição da EC 23/83, há direito ao crédito do valor do ICM. RE nº 112.554, de 3/10/1998. Rel. Min. Francisco Rezek. 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal. Diário da Justiça da União de 25/10/1991.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Partes (n/c). ICM recolhido na entrada de matéria-prima empregada na fabricação de produto cuja saída é isenta do referido imposto, operação realizada já na vigência da EC 23/83, que introduziu alteração no art. 23, II, da CF/67: inocorrência do direito ao crédito. Precedentes do STF. AgR 546669/ES. Julgamento em 6/12/2005. Rel. Sepúlveda Pertence. Disponível em: <www.stf.gov.br>. Acesso em: 13/6/2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Partes (n/c). RE 212.484-RS. Rel. Min. Ilmar Galvão (vencido). Rel. para o Acórdão Min. Nelson Jobin. Julgado em: 5/3/1998. In: Diário da Justiça da União de 27/11/19.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. “[...]. Segue-se do exposto que não é da homologação do pagamento, expresso ou tácito, que flui o prazo prescricional de cinco anos, senão do pagamento mesmo. [...]” AI nº 69.363 (AgRg)-SP, julgado em 19/4/1977. Rel. Min. Cordeiro Guerra. 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. União x Madeira Santo Antonio Ltda. RE 353.657-5/Paraná. Julgado em: 25/6/2007. Min. Relator Marco Aurélio. DJE nº 41, divulgação 6/3/2008, publicação 7/3/2008, Ementário nº 2310-3. Disponível em: <www.stf.gov.br>. Acesso em: 10/6/2008. Plenário do Supremo Tribunal Federal.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF, Recurso Extraordinário-RE, Processo: 370.682 UF: SC – Santa Catarina. Partes [n/c]. Julgado em: 25/6/2007. Relator Ministro Ilmar Galvão. DJE nº 165, divulgado em 18/12/2007, publicado em: 19/12/2007, p. 00024. Ementário Volume 02304-03 p. 00392. Disponível em: <www.stf.gov.br> Acesso em: 13/6/2008. Plenário do Supremo Tribunal Federal.

## REFERÊNCIAS PRINCIPAIS DO DIREITO POSITIVO

Constituição da República Federativa do Brasil de 1946 e Alterações. Disponível em: <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. Acesso em: 10/6/2008 a 8/7/2008.

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e Alterações. *Ibidem*.

Lei nº 5.172, de 25/10/1966 – Código Tributário Nacional e Alterações. *Ibidem*.

Lei nº 3.520, de 30/12/1958 e Alterações. *Ibidem*.

Lei. nº 4.502, de 30/11/1964 e Alterações. *Ibidem*.

Decreto-lei nº 406, de 31/12/1968 e Alterações. *Ibidem*.

Lei Complementar nº 87, de 13/9/1996 e Alterações. *Ibidem*.

Lei nº 10.865, de 30/4/2004 e Alterações. *Ibidem*.

Lei nº 10.637, de 30/12/2002 e Alterações. *Ibidem*.

Lei nº 10.833, de 29/12/2003 e Alterações. *Ibidem*.

Lei nº 10.865, de 30/4/2004 e Alterações. *Ibidem*.