

REVISTA TRIBUTÁRIA

E DE FINANÇAS PÚBLICAS

Ano 18 - 95 - novembro-dezembro 2010

Coordenação: Edvaldo Pereira de Brito

Secretaria da Receita Federal e sigilo fiscal - Caso Cofins para sociedades profissionais regulamentadas: mudanças jurisprudenciais e segurança jurídica - Lei de Responsabilidade Fiscal - ICMS na importação - Princípio da legalidade tributária - Compensação tributária no âmbito federal - Taxa como requisito de admissibilidade de impugnação - Consolidação do etanol no mercado de *commodities* - Perspectiva axiológica e finalística do processo administrativo tributário - Fechamento de empresa individual e obrigação tributária.

Revista **TRIBUTÁRIA** e de finanças públicas

Ano 18 • n. 95 • nov.-dez. / 2010

Coordenação-geral
EDVALDO PEREIRA DE BRITO

Coordenação de Jurisprudência
MARCELO CAMPOS

Publicação oficial da
Academia Brasileira de Direito Tributário – ABDT

Repertório autorizado de Jurisprudência pelo Supremo Tribunal Federal, sob o n. 33/01, de 13.11.2001, e pelo Superior Tribunal de Justiça, Portaria 6, de 11.06.2001 (DJU 19.06.2001), pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Portaria COJUD 2, de 21.03.2003 (DJU 25.03.2003), Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Portaria 311, de 15.12.1998, Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Portaria 1, de 24.02.2003 (DJU 20.03.2003), e pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Despacho de 07.08.2003 (DJU 15.08.2003).

EDITORA 
REVISTA DOS TRIBUNAIS

Revista

TRIBUTÁRIA
e de finanças
públicas

Ano 18 • n. 95 • nov.-dez. / 2010

Coordenação-geral

EDVALDO PEREIRA DE BRITO

Coordenação de Jurisprudência

MARCELO CAMPOS

© edição e distribuição da

EDITORA REVISTA DOS TRIBUNAIS LTDA.

Os colaboradores desta Revista gozam da mais ampla liberdade de opinião e de críticas, cabendo-lhes a responsabilidade das ideias e conceitos emitidos em seus trabalhos.

Diretor responsável

ANTONIO BELINELO

Rua do Bosque, 820 – Barra Funda

Tel. 11 3613-8400 – Fax 11 3613-8450

CEP 01136-000 – São Paulo

São Paulo – Brasil

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS. Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo – Lei 9.610/1998.

CENTRAL DE RELACIONAMENTO RT

(atendimento, em dias úteis, das 8h às 17h)

Tel. 0800-702-2433

e-mail de atendimento ao consumidor

sac@rt.com.br

Visite nosso site

www.rt.com.br

editorial.revista@rt.com.br

Diagramação eletrônica: Microart Com. Ed. Eletrônica Ltda., CNPJ 03.392.481/0001-16

Impressão e acabamento: Gráfica e Editora Ripress Ltda. CNPJ 00.480.416/0001-54

Impresso no Brasil: [11-2010]

Profissional

Fechamento desta edição: [05.11.2010]



Crédito de IPI e saída imune à luz da jurisprudência do STF e do Ato Declaratório Interpretativo SRF 05/2006

MAUCIR FREGONESI JUNIOR

Mestre em Filosofia e Teoria Geral do Direito pela Faculdade de Direito da USP. Pós-graduado em Direito Internacional pela Université Panthéon-Assas (Paris II). Pós-graduado em Direito Tributário pela PUC-SP. Ex-Professor de Direito Tributário pela Universidade Paulista – UNIP. Advogado.

DIEGO DINIZ RIBEIRO

Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Pós-graduado em Direito Tributário pelo IBET. Doutorando em Filosofia do Direito pela Universidade de Coimbra, em Portugal. Professor dos cursos de pós-graduação em Direito Tributário promovidos pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) e Escola Paulista de Direito (EPD). Advogado com atuação em direito tributário.

ÁREA DO DIREITO: Tributário

RESUMO: O Parecer trata da possibilidade de aproveitamento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) oriundos da aquisição tributada de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, utilizados na industrialização de produtos imunes, à luz do Ato Declaratório Interpretativo SRF 05/2006, bem como da recente jurisprudência do STF, em especial aquela constante do RE 460.785-9/RS. Ao analisar tais questões, conclui-se que o ADI 05/2006 padece de injuridicidade, pois não deve garantir o aproveitamento de créditos de IPI na saída imune, haja vista a

ABSTRACT: The legal opinion deals with the possibility of use of credits of the Tax on Industrialized Products ("IPI") originated in the acquisition of raw material, intermediate product and packaging material that are employed in the industrialization of products exempt from such tax, in light of the Interpretative Declaratory Act SRF 05/2006, as well as of recent jurisprudence of Brazilian Supreme Court ("STF"), particularly that related in the extraordinary appeal 460.785-9/RS. In examining such case, it is concluded that the ADI 05/2006 is illegal, and the use of IPI credits in the

alçada constitucional da imunidade prevista, o princípio da não cumulatividade e a inexistência de restrição constitucional ao aproveitamento de crédito no caso de IPI (diferentemente do que ocorre com o ICMS). Por fim, constata-se que o precedente exarado no julgamento do RE 460.785-9/RS não se aplica ao caso ora analisado, pois este julgado não tratou da hipótese de aproveitamento de créditos de IPI nas saídas imunes, mas sim de operações com saídas isentas e sujeitas à alíquota zero de IPI, todas anteriores ao advento da Lei 9.779/1999.

PALAVRAS-CHAVE: IPI – Saída imune – Possibilidade de aproveitamento de crédito – Análise do Ato Declaratório Interpretativo SRF 5/2006 e precedentes do STF.

operations of exempt products shall be maintained, given the scope of the constitutional immunity, the value-added principle and the absence of constitutional restrictions in this case (unlike what happens with the ICMS). Finally, it seems that the decision reached in the judgment of extraordinary appeal 460.785-9/RS is not applied to the case under analysis, since this case refers to operations free from IPI and subject to a zero rate of IPI, all preceding the enactment of Law 9.779/1999.

KEYWORDS: IPI – Operations exempt from IPI – Possibility of use of IPI credit – Analysis of the Interpretative Declaratory Act SRF 05/2006 and precedents of the Brazilian Supreme Court.

SUMÁRIO: 1. Do objeto do presente parecer jurídico – 2. O aproveitamento do crédito de IPI após a edição do Ato Declaratório Interpretativo SRF 05/2006 – 3. Considerações iniciais sobre o tema – 4. A imunidade dos produtos industrializados pela consulente – 5. O princípio da não cumulatividade aplicado à saída de produto imune – 6. A análise da questão pelos Tribunais Superiores – 7. Conclusão – Resposta aos quesitos.

1. DO OBJETO DO PRESENTE PARECER JURÍDICO

A consulente (aqui identificada como empresa “A”) formula consulta acerca do aproveitamento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), oriundos da aquisição tributada de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem e da saída imune dos produtos por ela industrializados, considerando-se o teor do Ato Declaratório Interpretativo SRF 05/2006, bem como a jurisprudência recente do STF, em especial aquela constante do RE 460.785-9/RS.

Importante desde já frisar que a consulente tem por objeto social, entre as várias atividades descritas em seu contrato social, a industrialização e comercialização de combustíveis e derivados de petróleo.

As operações com combustíveis e derivados de petróleo, com exceção do óleo diesel, são imunes à incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados.

lizados (IPI), por força do disposto no § 3.º do art. 155 da CF/1988, com a redação dada pela EC 33/2001.

Ocorre que, no processo de industrialização de combustíveis e derivados de petróleo, a consultante utiliza insumos adquiridos de outras empresas, sujeitos à incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Conseqüentemente, a Consultante acumula créditos desse imposto, no exercício regular de suas atividades.

O art. 11 da Lei 9.779/1999, por sua vez, estabelece que: “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 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda” (grifamos).

Vê-se, portanto, que esse dispositivo legal veio trazer o direito à manutenção dos créditos de IPI oriundos da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, que não venham a ser utilizados no pagamento do IPI devido por ocasião da saída do produto industrializado, inclusive nos casos de isenção ou tributação à alíquota zero. Com isso, os créditos de IPI acumulados pelo contribuinte passaram a poder ser compensados com os débitos de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, nos termos dos arts. 73 e 74 da Lei 9.430/1996, bem como das demais normas expedidas por esse órgão.

Nesse sentido, a então Secretaria da Receita Federal (SRF) editou, em março de 1999, a IN SRF 33/1999, para dispor sobre a apuração e utilização do crédito do IPI trazida pela Lei 9.779/1999. E, conforme estipula seu art. 4.º:

“Art. 4.º O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos

1. “§ 3.º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.”

recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1.º de janeiro de 1999” (grifamos).

Constata-se, assim, que o art. 4.º da IN 33/1999, além das hipóteses de isenção e alíquota zero, consignou expressamente o direito à manutenção e aproveitamento do crédito de IPI acumulado quando da saída de produto imune, isto é, para as operações que, por disposição constitucional, encontram-se fora do âmbito de incidência do imposto, tal como aquelas realizadas pela Consulente.

Ocorre, todavia, que a então Secretaria da Receita Federal (SRF) editou, em abril de 2006, o Ato Declaratório Interpretativo SRF 05/2006 que, à guisa de interpretar a aplicação do art. 11 da Lei 9.779/1999, estabeleceu que dito dispositivo legal não se aplicaria a produtos amparados por imunidade.

Ademais, em decisão recente proferida no julgamento do RE 460.785-9, o STF entendeu que somente após o advento da Lei 9.779/1999 é que o uso do saldo credor de IPI decorrente de saída isenta ou tributada à alíquota zero teria passado a ser possível. Questiona-se, assim, se a propalada necessidade de dispositivo legal para garantir o aproveitamento de crédito de IPI, no caso de isenção ou de alíquota zero, seria também aplicável à imunidade.

Com isso, fomos consultados pela empresa “A” para a elaboração do presente Parecer Jurídico, contendo nossa opinião acerca das seguintes questões:

Quesito I: Qual o nosso entendimento acerca do direito ao crédito de IPI após a edição do Ato Declaratório Interpretativo SRF 05/2006, considerando-se ainda a novel decisão do STF?

Quesito II: Referido direito subsiste para os fatos geradores ocorridos após a edição, em abril de 2006, desse Ato Declaratório Interpretativo?

Tratando de tais questões é o Parecer que segue.

2. O APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DE IPI APÓS A EDIÇÃO DO ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF 05/2006

Em abril de 2006, como dito, a Secretaria da Receita Federal (SRF) editou o Ato Declaratório Interpretativo SRF 05/2006 que, à guisa de interpretar a aplicação do art. 11 da Lei 9.779/1999, estabeleceu:

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

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

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

II – amparados por imunidade;

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

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

Vê-se, pois, que o Ato Declaratório Interpretativo SRF 05/2006 vedou expressamente a aplicação da regra consignada no art. 11 da Lei 9.779/1999 às hipóteses de imunidade, restringindo, assim, a aplicação do disposto no art. 4.º da IN 33/1999.

Resulta, nessa circunstância, que dito Ato Declaratório Interpretativo, em vez de interpretar a aplicação da norma veiculada pelo art. 11 da Lei 9.779/1999, operou nítida mudança de entendimento acerca do alcance desse dispositivo legal, passando expressamente a vedar sua aplicação a créditos de IPI acumulados em razão da saída de produtos imunes, como ocorre com a Consulente.

Ora, inexistente necessidade de interpretação daquilo que se deduz claramente da dicção literal do art. 4.º da IN 33/1999, isto é, que o direito de manutenção do crédito de IPI valeria também para as operações de saída de produtos imunes.

Quer-se dizer, com isso, que o Ato Declaratório Interpretativo SRF 05/2006, em vez de interpretar e esclarecer a aplicação da legislação

tributária, tal como impunha o art. 1.º, III,² do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal (SRF),³ vigente à data de sua edição, veio, na realidade, contrariar não apenas o art. 11 da Lei 9.779/1999, mas o próprio art. 4.º da IN 33/1999.

Nesse sentido, não se pode perder de vista que interpretar, segundo a primeira acepção encontrada no *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*, é “determinar o significado preciso de (texto, lei etc.)”. Assim, tal como ressaltado por Maucir Fregonesi Junior, “um ato declaratório interpretativo somente pode esclarecer e sanar dúvidas porventura existentes acerca da aplicação da legislação tributária, mas jamais revogar ou contrariar dispositivo de lei, ou mesmo de outro ato normativo (o art. 4.º da IN 33/1999), que se encontra ainda vigente”.⁴

Dessa forma, ainda que o Ato Declaratório Interpretativo SRF 05/2006 não deixe qualquer dúvida acerca da posição adotada pela Receita Federal do Brasil sobre o tema sob análise, entendemos ser sustentável que tal posição é válida apenas para os créditos de IPI originados em data posterior à sua publicação, ocorrida em abril de 2006.

Com efeito, ao promover a mudança de entendimento então explicitado no art. 4.º da IN 33/1999, o ato exarado pela Receita Federal do Brasil em abril de 2006, ainda que tenha sido denominado de “declaratório” e “interpretativo” pela Autoridade Fazendária, não pode ser aplicado sobre fatos pretéritos, conforme aplicação, *contrario sensu*, do disposto no art. 106, I, do CTN, abaixo reproduzido:

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

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

(...)”.

2. “Art. 1.º A Secretaria da Receita Federal, órgão específico singular, diretamente subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda, tem por finalidade:

(...)

III – interpretar e aplicar a legislação fiscal, aduaneira e correlata, e os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução.”

3. Veiculado pelo Anexo da Portaria 30/2005, editada pelo Ministério da Fazenda (MF).

4. *Sistema Tributário Nacional – Doutrina, prática e reforma*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 70.

Nessa senda, não se pode perder de vista que a aplicação, no tempo, de ato ou norma “interpretativa” que opera, na verdade, mudança de sentido empregado anteriormente a uma determinada norma jurídica, foi bem apreciada pelo STJ, ao julgar o questionamento feito ao alcance da regra trazida pelo art. 3.º da LC 118/2005, que dispõe sobre a extinção do crédito tributário no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação.

Assim, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nos EDiv em REsp 644.736/PE, o STJ entendeu que, “tratando-se de preceito normativo modificativo, e não simplesmente interpretativo, o art. 3.º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência”.

Ante o exposto, entendemos que, com a edição do Ato Declaratório Interpretativo SRF 05/2006, a Receita Federal do Brasil (RFB) passou a adotar a posição de que o direito ao aproveitamento de crédito de IPI previsto no art. 11 da Lei 9.779/1999 não seria aplicada às hipóteses de saída de produtos imunes.

Como o referido Ato Declaratório, entretanto, ensejou verdadeira *mudança do critério* de interpretação então adotado pela Autoridade Fazendária, achamos defensável, mesmo administrativamente, de que essa vedação para os produtos imunes seja válida apenas após a edição de tal ato (abril de 2006).

Além disso, judicialmente, existem outros relevantes argumentos jurídicos que poderão embasar o direito ao aproveitamento do crédito de IPI em caso de imunidade na saída, como veremos a seguir.

3. CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE O TEMA

Crédito de IPI é tema que se discute já há algumas décadas, tanto na doutrina quanto nos tribunais do país. Inicialmente, debateu-se a manutenção do chamado crédito-prêmio de IPI em nosso ordenamento jurídico, sobretudo após o advento do Sistema Tributário Nacional consignado na Constituição Federal de 1988. Mais recentemente, o STF analisou o direito de apuração e manutenção de crédito de IPI, nas aquisições isentas ou tributadas à alíquota zero, de insumos utilizados na industrialização de produto onerado pelo imposto na saída.

O tema objeto deste Parecer Jurídico, todavia, é bastante distinto das hipóteses acima mencionadas. Isso porque não se trata, aqui, de análise de direito intertemporal, com o fim de definir se um determinado

benefício fiscal (por exemplo, como se deu com o crédito-prêmio de IPI instituído pelo Dec.-lei 491/1969) estaria ainda vigente, após a promulgação da Constituição Federal, nem de postular um direito não expressamente previsto em nosso ordenamento jurídico, ainda que pudesse ser decorrência lógica do princípio da não cumulatividade (como no caso de se considerar o crédito de IPI de operação desonerada pelo imposto).

Na verdade, tem-se na presente hipótese a discussão acerca do direito de aproveitamento de crédito do IPI, oriundo da aquisição de insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) onerados pelo IPI, que são utilizados na industrialização de produtos imunes, por força de ditame constitucional.

Ademais, não se pode perder de vista que existe ainda disposição contida no mencionado art. 11 da Lei 9.779/1999 que, como visto, garante a manutenção do crédito de IPI oriundo da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero.

Assim, para o devido desenvolvimento do tema sob análise, importa-nos saber se este dispositivo legal, que expressamente menciona hipóteses de isenção e alíquota zero, é também aplicável à saída de produtos imunes, ou até mesmo se nosso ordenamento impõe a necessidade de lei para o aproveitamento de crédito de IPI nessa condição (nos casos de imunidade).

Para tanto, é mister bem entender como a imunidade se insere no contexto das demais hipóteses de desoneração tributária (sobre isenção e não incidência), bem como o alcance do princípio da não cumulatividade previsto em nossa Constituição Federal para o IPI.

4. A IMUNIDADE DOS PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS PELA CONSULENTE

É inquestionável que a Consulente, na produção de combustíveis e derivados de petróleo, realiza processo de industrialização, tal como expressamente previsto no art. 4.º, I, do Regulamento do IPI, veiculado pelo Dec. 4.544/2002,⁵ abaixo reproduzido:

5. Nota do Editorial: O Dec. 4.544/2002 foi revogado pelo Dec. 7.212/2008 (DOU 16.06.2010), posteriormente a elaboração deste Parecer.

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

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

(...)”.

Ocorre, todavia, que, por força da regra imunizante contida no § 3.º do art. 155 da CF/1988, à exceção do Imposto de Importação (II), do Imposto de Exportação (IE), e do imposto sobre operações de circulação de mercadorias e de prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), nenhum outro tributo pode incidir sobre combustíveis e derivados de petróleo.

Quer-se dizer, com isso, que a competência tributária outorgada à União Federal para instituir e cobrar o IPI (art. 153, IV, da CF/1988) encontra-se desde logo limitada, também por força constitucional, de modo a não onerar a produção de combustíveis e derivados de petróleo.

De fato, como é cediço, a Constituição Federal, ao definir a competência tributária da União Federal, Estados, Municípios e Distrito Federal, confere a cada uma dessas pessoas políticas de direito público o poder de instituir tributos. Entretanto, em face de alguns valores que se pretende preservar, a própria Constituição Federal exclui dessa competência tributária determinadas situações materiais ou subjetivas.

Assim, conforme salienta José Souto Maior Borges, com a imunidade, a “competência tributária já nasce limitada. É como que um perfil resultante de um desenho constitucional, não só com as normas autorizativas que definem positivamente o exercício do poder fiscal, mas também com normas limitativas, quer dizer, as normas que determinam os limites em que esse poder poderá ser exercido, ou deverá ser exercido”.⁶

A *imunidade* é muitas vezes confundida com a *isenção*. Ora, ainda que ambas as hipóteses acabem por promover a desoneração tributária de um determinado fato, não se pode perder de vista que, enquanto a *imunidade* exerce a função de colaborar no desenho das competências impositivas, estando, pois, no campo constitucional, a *isenção* se dá no

6. Limitações constitucionais à tributação. *IV Curso de especialização em direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. vol. 1, p. 378.

plano da legislação ordinária, como bem destacado por Paulo de Barros Carvalho.⁷

Do mesmo modo, ao impor a não incidência do tributo sobre uma determinada situação material ou pessoal, a imunidade é também confundida com outra espécie de desoneração fiscal, a chamada não incidência tributária.

Ora, analisando-se primeiramente o que seria “incidência”, percebemos, na lição de Paulo de Barros Carvalho, que se trata, no fundo, de “uma operação lógica entre conceitos conotativos (da norma geral e abstrata) e conceitos denotativos (da norma individual e concreta”. Dessa forma, exemplifica o autor, “é a relação entre o conceito da hipótese de auferir renda (conotação) e o conceito do fato de uma dada pessoa ‘A’ auferir renda no tempo histórico e no espaço do convívio social (denotação)”.⁸

Vê-se, portanto, que a incidência constitui a subsunção de um fato ocorrido no campo social (a chamada norma individual e concreta) a hipótese tributária prevista em lei (a norma geral e abstrata), instaurando-se, em decorrência, a relação jurídica que contrapõe, de um lado, o contribuinte (sujeito ativo) e, de outro, o contribuinte (sujeito passivo), tendo por objeto o tributo.

Consequentemente, conclui-se que a não incidência se dá quando não ocorre a referida subsunção, isto é, nas situações em que o fato ocorrido no campo fenomênico não se amolda perfeitamente à hipótese de incidência tributária. É o caso, por exemplo, da não incidência do Imposto sobre Serviços (ISS) sobre uma operação de compra e venda mercadorias.

Feitas essas considerações, percebe-se que a imunidade possui algumas características que bem a distinguem das demais hipóteses de desoneração tributária, pois, nesse caso, o fato ocorrido estaria na mira do imposto (diferentemente da não incidência), não fosse o limite constitucional já estipulado por ocasião da demarcação da competência tributária outorgada ao poder tributante.

Vale dizer, assim, que a imunidade tributária, além de não confundir com não incidência, integra-se ao ordenamento jurídico em nível diferente da isenção, pois aquela, como visto, situa-se no

7. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 195.

8. *Direito tributário – Linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 195.

“Art. 195. Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos.

§ 1.º Quando, do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, resultar saldo credor, será este transferido para o período seguinte, observado o disposto no § 2.º.

§ 2.º O saldo credor de que trata o § 1.º, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de MP, PI e ME, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero ou imunes, que o contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 207 a 209, observadas as normas expedidas pela SRF” (grifamos).

Dessa forma, por tratar-se de operação de industrialização de produtos imunes realizada pela Consulente, é defensável que esta aproveite os créditos de IPI acumulados na aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.

5. O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE APLICADO À SAÍDA DE PRODUTO IMUNE

Em linhas gerais, o crédito de IPI decorre do princípio da não cumulatividade aplicado ao imposto, tal como previsto no art. 153, § 3.º, II, abaixo reproduzido:

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

(...)

IV – produtos industrializados;

(...)

§ 3.º O imposto previsto no inciso IV:

(...)

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

(...)”.

Percebe-se, portanto, que o princípio da não cumulatividade possui guarda constitucional, e possui eficácia plena, isto é, sua observância independe de qualquer outra norma infraconstitucional. Nesta seção são as lições de José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lipp.