

# 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.<sup>o</sup> 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.<sup>o</sup>:

“Art. 4.<sup>o</sup> 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.<sup>o</sup> 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,<sup>2</sup> do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal (SRF),<sup>3</sup> 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”.<sup>4</sup>

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,<sup>5</sup> 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”.<sup>6</sup>

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.<sup>7</sup>

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)”.<sup>8</sup>

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 se confundir com não incidência, integra-se ao ordenamento jurídico em um 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 operação 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.

“(...) a regra insculpida no princípio da não cumulatividade constitui norma de hierarquia constitucional autoaplicável, de maneira que pelos seus próprios contornos é possível implementar-se o comando, sem a necessidade de quaisquer outras normas regulamentadoras”.<sup>11</sup>

O princípio da não cumulatividade – operado mediante a geração de crédito do imposto incidente sobre a etapa antecedente da cadeia produtiva – visa, em um primeiro momento, a evitar o efeito cascata de tributo que, em face de sua hipótese de incidência, oneraria todo o processo de industrialização de um produto, como ocorre com o IPI.

Ademais, no que tange especificamente à saída de produto imune, entendemos que o princípio da não cumulatividade tem também por escopo anular o ônus financeiro suportado pelo contribuinte, direta ou indiretamente, com a incidência do imposto em uma etapa antecedente (por exemplo, na aquisição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem) da cadeia produtiva.

Quer-se dizer, com isso, que o princípio da não cumulatividade impõe a necessidade de manutenção do crédito de IPI na hipótese de operação com saída imune, até para que a própria imunidade não perca a sua finalidade também desonerativa.

Pensar em sentido contrário seria admitir uma verdadeira aberração, qual seja, a existência de um direito a crédito que jamais seria usufruído. Ou seja, “a Constituição estaria a hospedar princípio absurdo, se prevísse direito de crédito sem possibilidade de exercício”.<sup>12</sup> Seria um sem sentido lógico. E assim conclui o Min. Cezar Peluso:

“Em nenhuma hipótese, porém, pode ser condenada a acumulá-los (créditos) inútil e indefinidamente. Menos ainda poderá ser compelida a abdicar os créditos, nem a suportar-lhes anulação prática, já que nasceram de imposição constitucional”.<sup>13</sup>

Nem poderia ser diferente, mesmo porque, tratando-se de IPI, não se pode perder de vista que inexistente previsão constitucional que imponha o estorno do crédito do imposto nas hipóteses de saída desonerada

11. *A não cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins)*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 130.

12. RE 475.551/PR.

13. RE 475.551/PR (grifo do autor, acréscimo nosso).

de produtos, tal como se dá expressamente com o ICMS, por meio do art. 155, § 2.º, II, a e b.<sup>14</sup>

Ora, o silêncio do constituinte originário – único capaz de impor limitações a essa garantia fundamental do indivíduo (o princípio da não cumulatividade) – no tocante ao IPI conduz à inexorável conclusão de que, em situações como a aqui tratada, o direito ao crédito do imposto não está vedado, podendo ser amplamente utilizado pelo contribuinte.

Deduz-se, destarte, que, na saída imune de produto industrializado (por exemplo, de combustíveis e derivados de petróleo), mantém-se o direito do contribuinte de manter os créditos de IPI acumulados na aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, podendo-se compensá-los com outros tributos também administrados pela Receita Federal do Brasil, conforme dispõem os arts. 73 e 74 da Lei 9.430/1996.

#### 6. A ANÁLISE DA QUESTÃO PELOS TRIBUNAIS SUPERIORES

Analisando-se alguns julgados existentes no STJ sobre o tema constatamos que sua 1.ª T. já manifestou o entendimento de que o art. 11 da Lei 9.779/1999 contempla hipótese taxativa, isto é, aplica-se somente a saídas de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, e não para os produtos imunes, conforme excerto de voto do Exmo. Sr. Ministro José Delgado, relator do REsp 1.015.855/SP. E tal posição, segundo o

14. “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
- (...)
- 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;
- (...)
- § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
- I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em 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;
- II – a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrária legislação:
- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido em operações ou prestações seguintes;
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.”



referido Ministro, firma-se pelo “imprescindível respeito ao princípio da legalidade, insculpido nos arts. 150, I, da CF/1988 e 97 do CTN, que impõe proibição expressa à criação, extinção, majoração ou redução de tributo sem lei definidora”.

Na 2.<sup>a</sup> T. do STJ, por sua vez, há vários julgados que entendem de maneira diversa, no sentido de que a Lei 9.779/1999 possui caráter meramente elucidativo e explicitador.<sup>15</sup> Isso porque, no entendimento daquela Turma, “o direito de crédito é amplo e não sofre restrições, devendo o contribuinte creditar-se do imposto incidente sobre os insumos adquiridos, mesmo quando empregados na fabricação de produtos não tributados”.<sup>16</sup>

É importante ressaltar que essa posição é adotada pela Segunda Turma para reconhecer que o art. 11 da Lei 9.779/1999 possa operar efeito retroativo, autorizando-se o direito à manutenção e aproveitamento do crédito de IPI, nas hipóteses ali explicitadas, mesmo antes do advento dessa lei.

Vale dizer, pois, que esses julgados da Segunda Turma não discutem exatamente a abrangência do art. 11 da Lei 9.779/1999 às operações de saída de produtos imunes. Entretanto, os argumentos deduzidos em tais julgados podem reforçar a tese, na esfera judicial, de que os créditos de IPI acumulados em operações de saída de produtos amparados pela imunidade (como, por exemplo, de combustíveis e derivados de petróleo) podem ser aproveitados para compensar com débitos fiscais federais.

No que tange ao STF, insta destacar, tal como já salientado no tópico 3 deste Parecer, que a decisão proferida no julgamento o RE 353.657-5<sup>17</sup> não se aplica ao caso em comento, visto que naquela oportunidade o Pretório Excelso analisou a possibilidade do aproveitamento do crédito

15. Vide Recursos Especiais 435.783/AL, 833.264/MG e 509.648/SC.

16. REsp 1.038.628/SP.

17. “IPI – Insumo – Alíquota zero – Ausência de direito ao creditamento. Conforme disposto no inciso II do § 3.º do art. 153 da CF, 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 e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do

de IPI na hipótese de *entrada*, e não *saída*, de produto sujeito à alíquota zero.

Feita essa consideração, convém agora analisar a decisão exarçada pelo Plenário da Suprema Corte, no julgamento do RE 460.785-9/RS, tendo o Min. Marco Aurélio como relator, de seguinte ementa:

“Recurso – Interesse de agir.

Indica-o a possibilidade de vir à balha pronunciamento mais favorável ao recorrente.

Recurso extraordinário – Capítulo – Prequestionamento.

Matéria veiculada nas razões do extraordinário há de ter sido objeto de debate e decisão prévios, sem os quais fica inviabilizado o cotejo necessário ao exame do enquadramento do recurso no permissivo constitucional.

IPI – Creditamento – Isenção – Operação anterior à Lei 9.779/1999.

A ficção jurídica prevista no art. 11 da Lei 9.779/1999 não alcança situação reveladora de isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI que a antecedeu”.<sup>18</sup>

Vê-se, portanto, que, nessa oportunidade, o STF estava diante de operações com saídas isentas e sujeitas à alíquota zero de IPI anteriores ao advento da Lei 9.779/1999.

Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica”

(STF, Tribunal Pleno, RE 353.657-5/PR, rel. Min. Marco Aurélio, 25.06.2007) Decisão: O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso e, por maioria, deu-lhe provimento, vencidos os Senhores Ministros Celso de Mello, Nelson Jobim, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Carlos Velloso. Na sequência do julgamento, o Tribunal conheceu da questão de ordem suscitada pelo Sr. Min. Ricardo Lewandowski, no sentido de examinar a possibilidade de modificar temporalmente a decisão, dando-lhe efeito prospectivo. Decidiu o Tribunal, por maioria, em caráter excepcional, vencido o Sr. Min. Joaquim Barbosa, renovar a oportunidade de sustentação oral, relativamente à questão nova. Falaram, pela recorrida, o Prof. Luis Roberto Barroso e, pela recorrente, União, a Procuradora da Fazenda Nacional, Dra. Luciana Moreira Gomes. No mérito, o Tribunal, por maioria, vencido o Sr. Min. Ricardo Lewandowski, rejeitou a questão de ordem. Votou a Presidente, Min. Ellen Gracie).

18. J. 06.05.2009.

Nesse sentido, segundo decisão proferida por maioria por aquela E. Corte, tratando-se de saída isenta e sujeita à alíquota zero, o crédito de IPI seria passível de aproveitamento apenas após o advento da Lei 9.779/1999. Isso porque o principal fundamento empregado pelo STF, nessa oportunidade, seria o fato de que, por não encontrarem guarida constitucional, os institutos da isenção e da alíquota zero não seriam suficientes para, por si sós, ensejarem o aproveitamento do crédito acumulado mensalmente pelo contribuinte.

Com isso, nessa linha de entendimento, tal crédito só seria passível de aproveitamento se assim for garantido por lei, uma vez que esse crédito seria criado artificialmente, revestindo-se, pois, da qualidade de “presumido”, nos termos do que prevê o art. 150, § 6.º, da CF/1988, a seguir transcrito:

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

(...)

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g”.

Corroborando o aduzido retro o próprio relator do RE 460.785-9/RS, Min. Marco Aurélio, que, em seu voto, assim consignou:

*“Antes do advento da Lei 9.779/1999, não havia base, quer sob o aspecto interpretativo em virtude do princípio da não cumulatividade, quer sob o aspecto legal expresso, para concluir-se pela procedência do direito ao creditamento, levando-se em conta a isenção. Improcede o que consignado no acórdão em exame, ou seja, que a Lei 9.779/1999 apenas consagrou o direito de creditamento já previsto no ordenamento jurídico brasileiro segundo a interpretação das normas constitucionais. Ao contrário, estas últimas direcionam no sentido, fora a problemática alusiva ao princípio da não cumulatividade – e este pressupõe dupla incidência e não a incidência em certa base e isenção na seguinte – ter-se como necessária, para caminhar-se no sentido do benefício, lei expressa tal como finalizado no § 6.º do art. 150 e na alínea a do inc. II do § 2.º do art. 155” (grifamos).*

Não obstante tudo, somos do entendimento, todavia, que o STF incorreu em erro, porquanto deixou de lado o fato de que o princípio da não cumulatividade no IPI, como visto, não se submete a restrições. diferentemente do que ocorre para o ICMS, tal como expressamente consignado no art. 155, § 2.º, I, a e b, da Carta Magna.

Ocorre que, independentemente de nossa posição, fato é que o precedente da Corte Suprema está posto, sendo necessário analisar se a interpretação ali deduzida também se aplicaria ao caso da consulente.

Nesse sentido, convém desde já esclarecer que na hipótese versada pela Consulente, os créditos por ela aproveitados decorrem de saída imune, e não de saída desonerada pela isenção ou alíquota zero, ou seja, o caso da Consulente difere-se daquele analisado pela Suprema Corte.

Aliás, acerca dessa questão, importante frisar que os próprios Ministros do STF, ao julgarem o RE 460.785-9/RS, reforçaram essa distinção e, aqueles que resolveram enfrentá-la, manifestaram-se favoravelmente a tese do contribuinte. Neste diapasão, assim se manifestou o Min. Celso Peluso em voto proferido no RE 475.551/PR:<sup>19</sup>

“(...) estou em que o verdadeiro fator desencadeante da regra de não cumulatividade não é a competência *stricto sensu*, mas a existência do ‘pressuposto de fato legitimador da competência para instituição do IPI’ e que é a ‘existência de um produto industrializado (art. 153, IV, CF)’.

Reconheço, daí, que há funda diferença entre *imunidade e falta de competência por exclusão lógico-residual*. No primeiro caso, é inidônea ocorrência do pressuposto de fato! Deve-se cindir a categoria (i) a que me referi, em duas classes distintas: (i.a) nas situações imunes a operação com produto industrializado ocorre, a despeito da norma de incompetência veiculada pela imunidade. Opção constitucional expressa, a norma imunizante que prevê a não tributação tem por finalidade o estabelecimento e benefício fiscal que seria frustrado se fora negado o direito ao creditamento. Somente na segunda hipótese (i.b), e *exclusão lógico-residual*, em que não se cuida de operação com produto industrializado, é que quadra cogitar de fato ‘alheio ao ciclo econômico total como pressuposto e fato do imposto ([pois] não se trata de produto industrializado). Não há direito a crédito, porque se cuida de bem

19. Este julgado foi afetado pelo instituto da repercussão geral e decidida conjuntamente com o caso paradigmático do RE 460.785-9/RS.

cadoria ou produto) que não pertence ao universo factual pressuposto à disciplina do Imposto sobre Produtos Industrializados’.

Logo, suposto retire a competência para a instituição de IPI sobre certa situação ou posição jurídica, *a imunidade não elide a existência do pressuposto de fato do tributo, cuja presença invoca a não cumulatividade*”.<sup>20</sup>

No voto proferido no RE 460.785-9/RS, o Min. Eros Grau, embora não tenha tratado do instituto da imunidade, analisou a possibilidade do creditamento na hipótese de saída isenta e, com posicionamento perfeitamente extensível ao caso de saída imune, assim prescreveu:

*“Aqui cogitamos e situações diversas daquela de desoneração do IPI na entrada de insumos nos estabelecimento (REs 370.682 e 353.657). Aqui se trata da desoneração do IPI na saída do produto industrializado do estabelecimento industrial. Mas desoneração em ainda distintas situações: desoneração por isenção e desoneração por alíquota zero. Na isenção há benefício fiscal; a incidência por alíquota zero é técnica fiscal.*

*Daí por que tenho que nas situações a isenção é justificável, no período em que a Lei 9.779/1999 ainda não era vigente, a manutenção, pelo que industrializa produto isento, o crédito relativo à operação anterior. A integridade do benefício fiscal reclama essa manutenção, pena de descaracterizar-se”* (grifamos).

Por fim, no julgamento do RE 562.980, o Min. Ricardo Lewandowski entendeu pela inexistência de limitações ao princípio da não cumulatividade no IPI em caso de saída desonerada do imposto, independentemente da forma com que realizada essa desoneração, entendimento esse que se aplicaria não apenas para o caso julgado pelo STF (saída isenta ou sujeita à alíquota zero), mas também em caso idêntico ao da consulente, ou seja, saída imune. Vejamos:

*“Parece evidente que o direito ao aproveitamento de créditos oriundos de insumos tributados, no caso de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, não surgiu apenas com a promulgação da Lei 9.779/1999, visto que deriva diretamente do princípio da não cumulatividade abrigado na Constituição de 1988, tal como nas Cartas que a antecederam, mostrando-se, destarte, inadmissível que lei ordinária ou, o que é pior, um simples regulamento possam erigir obstáculos a tal direito”.*

Conclui-se, portanto, que o RE 460.785-9/RS não trata exatamente da hipótese de imunidade existente para a operação da Consulente, sen-

20. RE 475.551/PR.

do difícil precisar, com base nesse único precedente, a posição que adotará o STF para o aproveitamento de créditos de IPI nas saídas imunes.

Não podemos deixar de mencionar, por sua vez, que, tanto nesse como em outros julgados proferidos pelo STF, alguns de seus Ministros (Exmos. Srs. Ministros Cezar Peluso, Eros Grau e Ricardo Lewandowski) externaram entendimento que pode ser aplicado favoravelmente à tese da Consulente.

## 7. CONCLUSÃO – RESPOSTA AOS QUESITOS

Ante o exposto, ofertamos as seguintes respostas aos quesitos formulados:

### *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?*

Resposta: Entendemos que, com a edição do Ato Declaratório Interpretativo SRF 05/2006, em abril de 2006, o aproveitamento de crédito de IPI, nas saídas de produtos imunes, poderão gerar autuação por parte da Autoridade Fazendária.

O RE 460.785-9/RS, por sua vez, não trata exatamente da hipótese de imunidade, sendo difícil precisar, com base nesse precedente, a posição que adotará o STF para o aproveitamento de créditos de IPI nas saídas imunes.

De qualquer forma, impõe ressaltar que, embora não tenha sido objeto do julgamento da Suprema Corte, os poucos Ministros que enfrentaram a questão suscitada pela Consulente, notadamente os Ministros Cezar Peluso, Eros Grau e Ricardo Lewandowski, manifestaram-se favoravelmente à tese aqui desenvolvida, i.e., entenderam pela possibilidade quanto à utilização do crédito de IPI na saída imune, independentemente de previsão infraconstitucional.

### *Quesito II:*

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

Resposta: Em nosso entendimento, o direito ao aproveitamento de créditos de IPI ainda subsiste mesmo na saída de produtos imunes, considerando-se, para tanto, a 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), bem como o disposto no art. 195, § 2.º, do Regulamento do IPI (Dec. 4.544/2002).<sup>21</sup>

É o nosso parecer, s.m.j.

21. Nota do Editorial: O Dec. 4.544/2002 foi revogado pelo Dec. 7.212/2010 (DOU 16.06.2010), posteriormente a elaboração deste Parecer.