

ANDRÉ MENDES MOREIRA

Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela USP  
Mestre em Direito Tributário pela UFMG  
Professor Adjunto de Direito Tributário dos Cursos de  
Graduação, Especialização e Mestrado da Faculdade de  
Direito Milton Campos  
Diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário  
Advogado

# A NÃO-CUMULATIVIDADE DOS TRIBUTOS

2ª edição revista e ampliada

2012

Copyright © 2012 By Editora Noeses  
Arte/Diagramação: Denise Dearo  
Capa: Ney Faustini  
Revisão: Semíramis Oliveira

CIP - BRASIL. CATALOGAÇÃO-NA-FONTE  
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ.

---

M836n Moreira, André Mendes.  
A não-cumulatividade dos tributos / André Mendes Moreira. – São Paulo : Noeses, 2012.  
Inclui bibliografia. 582 p.  
ISBN 978-85-99349-35-9  
1. Tributos. 2. Não-cumulatividade tributária. I. Título.

CDU 336.2

---

Segunda edição: Setembro de 2012

Todos os direitos reservados



Editora Noeses Ltda.  
Tel/fax: 55 11 3666 6055  
[www.editoranoeses.com.br](http://www.editoranoeses.com.br)

(o que abriria margem para o arbítrio, já que seria extraído de uma norma restritiva de direitos um sentido contrário à sua interpretação literal). Ora, como já predicava MAXIMILIANO<sup>297</sup>, “a lei é a vontade transformada em palavras”, cabendo ao intérprete buscar “o sentido imanente do texto e não o que o elaborador teve em mira”. Sendo assim, não nos parece razoável pretender sacar da CR/88 uma restrição à não-cumulatividade inexistente na Lei Maior.

### **7.9. NÃO-INCIDÊNCIA, ISENÇÃO, ALÍQUOTA ZERO E DIREITO AO CRÉDITO DO IPI**

Sob a atual Carta, algumas discussões que se iniciaram de forma tímida há algumas décadas foram retomadas em matéria de IPI. Dentre os principais temas estão:

- (a) os referentes à manutenção do crédito do imposto na hipótese de aquisição de insumos tributados, porém utilizados na produção de bens isentos, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero; e
- (b) a concessão de créditos presumidos pela aquisição de insumos isentos, não-tributados ou submetidos à alíquota zero, porém utilizados na produção de bens tributados.

Para apreender-se adequadamente o tratamento conferido pelo STF à questão, faz-se mister definir o sentido e alcance de cada um dos institutos em exame. É o que se fará a seguir.

#### **7.9.1. DEFINIÇÃO DOS INSTITUTOS**

A isenção, não-incidência e alíquota zero serão aqui analisadas sob a ótica do Supremo Tribunal Federal, de modo a

---

297. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 23.

permitir uma análise coerente da jurisprudência da Corte quanto ao creditamento do IPI nessas situações.

Considera o STF que a isenção é dispensa legal de tributo devido. É dizer: a norma tributante incide sobre o fato gerador, fazendo nascer a obrigação tributária, que é posteriormente extinta pela atuação secundária da norma isencional. Assim, a isenção se equipara ao próprio pagamento do tributo devido. Afinal, tendo havido o surgimento da obrigação tributária e, *a posteriori*, dispensando-se o seu pagamento, o crédito tributário restaria extinto – operando os mesmos efeitos das outras causas extintivas predicadas no art. 156 do CTN. Essa interpretação não é recente, tendo sido construída ao longo de décadas perante a Suprema Corte, como alerta SACHA CALMON<sup>298</sup>.

Já a não-incidência se dá em situações fáticas não abarcadas pela norma de tributação<sup>299</sup>. É o caso, por exemplo, das vendas de ativo imobilizado das indústrias, que fogem à incidência do ICMS por não serem mercadorias<sup>300</sup> e, também, das situações ao abrigo de imunidades (*v.g.*, a não-incidência de impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, determinada pelo art. 150, VI, *d* da CR/88).

Diferentemente dos produtos não-tributados, na alíquota zero tem-se a incidência da norma do IPI, estando presentes todos os elementos do antecedente da regra-matriz de incidência. Entretanto, o dever tributário é inexistente, pois no conseqüente da norma o valor atribuído à alíquota é nenhum.

---

298. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 362. O jurista se opõe a esse entendimento acerca da isenção tributária, predicando que norma isencional impede o próprio nascimento da obrigação tributária – pelo que seria errônea a assertiva pretoriana de que isenção equivale à dispensa de tributo devido, com o que concordamos.

299. STF, Pleno, ADI n. 286/RO, Relator Min. MAURÍCIO CORRÊA, DJ 30.08.2002, p. 60.

300. Como leciona A. J. COSTA, “mercadoria é toda coisa móvel corpórea produzida para ser colocada em circulação, ou recebida para ter curso no processo de circulação”. (COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 99).

## A NÃO-CUMULATIVIDADE DOS TRIBUTOS

Dessarte, a operação é gravada pelo imposto, mas não há tributo a pagar em decorrência da alíquota zero adotada<sup>301</sup>.

Assim, à luz da jurisprudência do STF, os institutos *sub examine* podem ser definidos da seguinte forma:

	<b>ISENÇÃO</b>	<b>NÃO-INCIDÊNCIA</b>	<b>ALÍQUOTA ZERO</b>
<b>Conceito</b>	Dispensa legal de tributo devido.	Hipótese que não se enquadra no antecedente da regra-matriz de incidência.	Atribuição de valor nominal igual a zero à alíquota (elemento do critério quantitativo do consequente da regra-matriz de incidência).
<b>Incidência da norma de tributação</b>	Sim (a isenção é norma externa e estranha àquela que faz surgir o dever tributário).	Não.	Sim (a alíquota zero atua no consequente e não no antecedente da regra-matriz).
<b>Dever tributário</b>	Existe. Todavia, há remissão pela incidência posterior da norma isencional.	Inexistente, pois a norma tributária não alcança a situação abrangida pela não-incidência.	Inexistente, dado que o critério quantitativo é equiparado a zero pela alíquota aplicada.

Isto posto, passemos adiante.

### **7.9.1.2. O direito à manutenção dos créditos de IPI sobre a aquisição de insumos tributados utilizados no fabrico de bens isentos, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero**

#### **7.9.1.2.1. A *quaestio juris***

A questão que inicialmente se pretende responder é: a aquisição de insumos gravados pelo IPI e utilizados na

301. STF, Pleno, RE n. 353.657/PR, Relator Min. MARCO AURÉLIO, DJe 06.03.2008.

fabricação de produtos isentos, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero exige o estorno dos créditos por parte do fabricante-contribuinte?

O tema não foi enfrentado com vagar pelo STF antes da Constituição de 1988. Conforme leciona MISABEL DERZI<sup>302</sup>, àquela época não havia grandes controvérsias em torno do direito ao crédito do IPI, eis que, para tal imposto, “as leis costumavam garantir os créditos – oferecendo até mesmo prêmios à exportação – em caso de não-incidência ou de isenção outorgada a uma das fases de industrialização”. Nesse período anterior à CR/88, todavia, ao analisar a possibilidade de manutenção dos créditos do imposto federal quando a operação subsequente fosse sujeita à *alíquota zero*, a Corte Máxima decidiu em desfavor dos contribuintes. Entendeu o STF que o industrial não poderia se creditar do IPI suportado em suas aquisições, pois o direito ao crédito pressuporia a existência de duas operações tributadas em sequência – logo, o creditamento somente faria sentido nessas hipóteses, quando efetivamente houvesse uma dupla incidência a ser combatida pela não-cumulatividade<sup>303</sup>.

---

302. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 11<sup>a</sup> ed. Atualizado por MISABEL ABREU MACHADO DERZI. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 354.

303. No primeiro precedente, datado de março de 1985, a Corte manteve aresto do Tribunal Federal de Recursos que afirmara:

“No caso dos autos, trata-se de pretensão de crédito do IPI, que seria compensado na saída de produto com alíquota zero. Ora, em face desta situação, não é razoável reconhecer-se à Impetrante o direito de creditar-se da importância de um imposto a cujo pagamento não está sujeita (alíquota zero), pois a compensação do imposto recolhido com o imposto a recolher torna-se inviável.” (STF, Primeira Turma, RE n. 99.825/SP, Relator Min. NÉRI DA SILVEIRA, DJ 05.09.1986, p. 15.834).

Pouco mais de um ano depois, em agosto de 1986, novamente a Primeira Turma rejeitou o pleito de manutenção dos créditos de contribuinte que adquirira insumos tributados (naquele caso, material de embalagem) para produção (acondicionamento) de produtos não sujeitos à tributação por força da alíquota zero (STF, Primeira Turma, RE n. 109.047/SP, Relator Min. OCTAVIO GALLOTTI, DJ 26.09.1986, p. 17.721).

## A NÃO-CUMULATIVIDADE DOS TRIBUTOS

Já sob a égide da CR/88, os questionamentos atinentes à manutenção dos créditos de IPI pelo industrial quando suas saídas são isentas, não-tributadas ou sujeitas à alíquota zero passaram a se tornar mais frequentes. Com a União buscando maior arrecadação para fazer face às inúmeras responsabilidades que lhe foram atribuídas pela Constituição Cidadã, foi apenas questão de tempo para que a não-cumulatividade do IPI se tornasse pauta de litígios entre Fisco e contribuintes.

Com o intuito de pôr termo à discussão – e reconhecendo aos contribuintes o direito que lhes vinha sendo negado pela Receita Federal – a Lei n. 9.779/99 assegurou a manutenção dos créditos sobre insumos tributados quando as saídas posteriores forem *isentas* ou *sujeitas à alíquota zero*<sup>304</sup> – não se referindo, contudo, às saídas não-tributadas.

Com a novel legislação, duas dúvidas advieram:

- (a) Haveria, no período anterior à Lei n. 9.779/99, um direito constitucional à manutenção dos créditos de IPI oriundos das aquisições de insumos tributados, porém utilizados na fabricação de produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero? Em outras palavras: a não-cumulatividade tributária assegura de forma ampla – salvo exceções expressas na Lei Maior, como no caso do ICMS – o direito ao crédito sobre o tributado “cobrado” na etapa anterior, ainda que a saída subsequente seja isenta ou submetida à alíquota zero do IPI?
- (b) Em relação à aquisição de insumos para o fabrico de produtos *não-tributados* – que não se confundem com os *isentos* ou gravados pela *alíquota zero*, mencionados na Lei n. 9.779/99 – haveria, igualmente, um direito à manutenção dos créditos pelo industrial,

---

304. Art. 11 da Lei n. 9.779/99.

em que pese a venda do produto final ocorrer sem tributação e em que pese inexistir norma infraconstitucional específica sobre a questão?

A posição da Suprema Corte foi pela negativa de manutenção do crédito em ambas as hipóteses. Confira-se.

**7.9.1.2.2. O direito à manutenção dos créditos de IPI sobre insumos tributados quando o produto final é isento ou sujeito à alíquota zero**

**7.9.1.2.2.1. O posicionamento do STF: não há direito ao crédito, salvo disposição de lei em sentido contrário**

Em maio de 2009, o Plenário do STF julgou conjuntamente três casos<sup>305</sup> que envolviam contribuintes cujas operações eram isentas ou sujeitas à alíquota zero do IPI e que, por essa razão, estavam sendo compelidos pela Receita Federal a estornar os créditos do imposto oriundos da aquisição de insumos tributados.

Por maioria, entendeu a Suprema Corte que não haveria direito constitucional à manutenção dos créditos de IPI decorrentes da aquisição dos insumos utilizados na produção de bens isentos ou gravados com alíquota zero. O fundamento para tanto foi a *inexistência de duas operações tributadas em sequência*. Na opinião do STF, a ocorrência da cumulatividade – que permite a atuação de sua antípoda, a não-cumulatividade – exige duas etapas gravadas pelo imposto. Nessa linha, o art. 11 da Lei n. 9.779/99 teria inovado no ordenamento jurídico ao permitir a manutenção dos créditos em comento,

---

305. STF, Pleno, RE n. 460.785/RS, Relator Min. MARCO AURÉLIO, DJe 10.09.2009; STF, Pleno, RE n. 475.551/PR, Relator p/ acórdão Min. MENEZES DIREITO, DJe 12.11.2009; STF, Pleno, RE n. 562.980/SC, Relator p/ acórdão Min. MARCO AURÉLIO, DJe 03.09.2009. Posteriormente, confirmando o entendimento: STF, Pleno, RE n. 566.819/RS, Relator Min. MARCO AURÉLIO, DJe 09.02.2011.



consistindo em verdadeiro benefício fiscal e não em uma forma de se fazer valer a não-cumulatividade.

A decisão foi por maioria, pois os Ministros CÉZAR PELUSO e RICARDO LEWANDOWSKI sustentaram que a negativa da manutenção do crédito pelo simples fato de a operação subsequente ser isenta ou sujeita à alíquota zero viola a não-cumulatividade, que é constitucionalmente plasmada sem qualquer restrição para o IPI (ao contrário do ICMS). Já o Min. EROS GRAU, também vencido, sustentou que apenas nos casos de saídas *isentas* haveria direito à manutenção dos créditos. Invocou o Min. EROS a jurisprudência da Suprema Corte que predica ser a isenção uma dispensa legal do tributo devido. Como esse entendimento pressupõe que a operação isenta sofre a incidência da norma tributária (eis que a norma isencional atua dispensando o pagamento do tributo, que era até então devido), ter-se-ia duas operações com incidência do IPI em sequência, cumprindo o requisito erigido pela Corte para a aplicação da não-cumulatividade.

Contudo, consoante referido, a maioria dos Ministros do STF entendeu pela inexistência de direito à manutenção dos créditos de IPI sobre insumos tributados utilizados na produção de bens isentos ou sujeitos à alíquota zero, no período anterior à Lei n. 9.779/99.

#### 7.9.1.2.2.2. *O nosso entendimento*

*Data venia* do posicionamento externado pela Corte Máxima, parece-nos que o art. 11 da Lei n. 9.779/99 apenas esclareceu um direito preexistente dos contribuintes. A Lei Maior foi expressa ao determinar, para o ICMS, o estorno dos créditos relativos às operações anteriores às isentas ou não-tributadas<sup>306</sup>, porém não fez tal objeção ao creditamento do IPI. Assim,

---

306. No caso do ICMS o estorno é devido porquanto determinado pela Constituição de 1988 e, antes desta, implicitamente pela Emenda Passos Porto.

mesmo havendo isenção ou alíquota zero na saída, o alienante faz jus à manutenção de seus créditos escriturais de IPI. Entendimento diverso, a nosso ver, diverge da jurisprudência firmada há decênios pelo STF no sentido de que a não-cumulatividade deve ser assegurada até mesmo via concessão de créditos presumidos (do que não cuida a questão ora em comento, que versa apenas sobre a manutenção de créditos reais na conta gráfica do contribuinte quando a mercadoria industrializada sair sem tributação).

A se defender a obrigação do estorno, estar-se-ia adotando, para fins de tal raciocínio, a sistemática de apuração produto-a-produto, olvidando-se que o *quantum debeat* de IPI é obtido pelo somatório das entradas e saídas, tributadas ou não, em determinado período de tempo. Se houve aquisição de bem gravado pelo imposto, é direito do contribuinte escriturar o crédito em sua contabilidade. Se houve saída isenta ou não-tributada, inexistirá débito a compor o saldo do mês (que poderá ser credor ou devedor, havendo, na primeira hipótese, o transporte dos créditos acumulados para os períodos subsequentes)<sup>307</sup>.

---

O próprio STF deixa claro esse entendimento, ao afirmar que “a Corte tem admitido o estorno de créditos de ICMS nos casos de imunidade ou isenção na saída das mercadorias desde a *Constituição anterior*”. (STF, Segunda Turma, AI-ED n. 468.900/RS, Relator Min. GILMAR MENDES, DJe 20.11.2008).

307. Houve apenas dois arestos nos quais, previamente à edição da CR/88, o STF refutou o direito à manutenção dos créditos de insumos utilizados na produção de bens sujeitos à alíquota zero do IPI (RE n. 109.047/SP, Relator Min. OCTAVIO GALLOTTI, DJ 26.09.1986, p. 17.721; RE n. 99.825/SP, Relator Min. NÉRI DA SILVEIRA, DJ 05.09.1986, p. 15.834). Contudo, tais decisões datam de 1985 e 1986, período anterior à consolidação da jurisprudência do Supremo Tribunal acerca do alcance da não-cumulatividade tributária do ICM (que foi amplamente discutida na Corte após o advento da EC n. 23/83). Em conclusões integralmente aplicáveis ao IPI, pugnou o STF que o estorno dos créditos das operações anteriores às isentas ou não-tributadas somente pode ser exigido com base em autorização constitucional (existente para o ICM/ICMS desde a EC n. 23/83 – cujo texto foi incorporado à CR/88 – e inexistente para o IPI). Dentre vários, cite-se nessa linha: RE n. 125.106/SP

## A NÃO-CUMULATIVIDADE DOS TRIBUTOS

Assim, entendemos que o art. 11 da Lei n. 9.779/99 não teve como objetivo apenas assegurar ao contribuinte do IPI a manutenção dos créditos do imposto quando suas saídas fossem isentas ou não-tributadas (direito que, em nossa opinião, decorre da própria Constituição). A norma pretendia muito mais, tendo o multicitado art. 11 trazido um outro importante benefício: a permissão de compensação, com quaisquer outros tributos federais, dos créditos escriturais de IPI acumulados por mais de um trimestre. Tal compensação não se confunde com a efetuada em conta gráfica para cálculo do IPI devido em determinada competência. Trata-se da compensação do tributo pago a maior ou indevidamente, que extingue o crédito tributário nos termos dos arts. 156, II, 170 e 170-A do CTN, sendo regulamentada, no âmbito federal, pelo art. 74 da Lei n. 9.430/96.

Em suma: o direito à manutenção dos créditos do IPI sobre insumos tributados nas hipóteses de saídas com isenção ou alíquota zero é, em nossa opinião, constitucionalmente irrestrito (ao contrário do que ocorre com o ICMS<sup>308</sup>).

---

(Primeira Turma, Relator Min. ILMAR GALVÃO, DJ 03.02.1995, p. 1.023); RE-AgR n. 270.827/SP (Segunda Turma, Relator Min. NELSON JOBIM, DJ 09.03.2001, p. 108).

308. Nessa mesma linha, vale conferir as lições de GODÓI:

“(...) Consideramos que o STF cometeu um grave erro ao julgar, nos REs 475.551, 460.785, 562.980, que o direito previsto no art. 11 da Lei 9.779/1999 tem base estritamente infraconstitucional, e que antes do advento de tal dispositivo os contribuintes não tinham direito a manter os créditos decorrentes de entradas tributadas. Tal decisão, a nosso ver, violou frontalmente a não-cumulatividade. Mas o mais grave é que a decisão contrariou a jurisprudência mansa e pacífica do Tribunal, que considerava que as restrições à não-cumulatividade do ICMS previstas no art. 155, parágrafo 2º, II, da Constituição não se aplicavam ao IPI.

(...) O acórdão (...) na verdade considerou, ainda que implicitamente, que o conteúdo da norma do art. 155, parágrafo 2º, II, b, da Constituição não é uma restrição à não-cumulatividade do ICMS e sim uma decorrência da não-cumulatividade em geral (tanto do IPI quanto do

Ademais, a jurisprudência do STF que equipara isenção a pagamento do tributo fornece um argumento adicional para a manutenção dos créditos de IPI nessa hipótese: como a saída foi devidamente tributada (tendo havido a dispensa do imposto devido pela atuação da norma isencional), não há interrupção da cadeia de imposição do IPI, tornando indevido o estorno dos créditos até então acumulados. Entretanto, é de suma importância repisar que este é apenas um fundamento *adicional*. A regra da não-cumulatividade do IPI, que predica o abatimento do imposto pago nas operações anteriores, veda qualquer tentativa de mitigação do direito ao crédito mesmo na hipótese de as saídas não serem gravadas pelo imposto. Afinal, não se trata aqui de compensação de imposto ficto (*rectius*, de concessão de crédito presumido). Trata-se, isto sim, de aplicação pura e simples da não-cumulatividade, tal como plasmada pela Constituição de 1988 e interpretada pelo Supremo Tribunal Federal. Causou espécie, dessarte, o entendimento da Corte Maior que pugnou pela impossibilidade de manutenção dos créditos de IPI quando as saídas subsequentes são isentas ou sujeitas à alíquota zero, salvo quando a lei federal assim o autorizar, como ocorrido a partir do advento do art. 11 da Lei n. 9.779/99.

7.9.1.2.2.3. *A questão do direito à manutenção dos créditos dos insumos gravados pelo IPI quando o produto final é não-tributado*

Consoante mencionado alhures, a partir da Lei n. 9.779/99 foi assegurado aos contribuintes do IPI o direito à manutenção dos créditos relativos à aquisição de insumos utilizados na

---

ICMS), que portanto tem caráter meramente expletivo, vale também para o IPI e a rigor nem precisaria ter sido expressada no texto do art. 155, parágrafo 2º, II, b, da Constituição.” (GODÓI, Marciano Seabra de. *Crítica à Jurisprudência Atual do STF em Matéria Tributária*. São Paulo: Dialética, 2011, pp. 187-8).

fabricação de bens isentos ou sujeitos à alíquota zero do imposto. Todavia, não tratou a lei dos produtos *não-tributados*.

Baseando-se no posicionamento do STF pertinente à isenção e à alíquota zero, pode-se concluir que, em caso de mercadorias não-tributadas pelo IPI, tampouco haveria direito à manutenção dos créditos sobre os insumos. Se, para a Suprema Corte, o direito ao creditamento dos insumos tributados pelo IPI exige que a etapa subsequente seja igualmente gravada pelo mesmo imposto, a inexistência de tributação – seja por força de isenção, alíquota zero ou inocorrência de fato imponível, como ocorre com os bens *não-tributados* – impedirá a manutenção dos créditos de IPI na escrita fiscal do contribuinte. Afinal, *ubi eadem ratio, ibi eadem dispositio* – onde há a mesma razão, deve haver, também, a mesma disposição.

Ressalvamos, entretanto, nosso entendimento contrário, pelas razões expostas anteriormente, que aqui sintetizamos: onde o Constituinte não distingue (não havendo, como de fato não há na Lei Maior, qualquer restrição ao creditamento do IPI, ao contrário do que se dá com o ICMS<sup>309</sup>), não cabe ao intérprete distinguir.

#### **7.9.2. A CONCESSÃO DE CRÉDITOS PRESUMIDOS DE IPI AOS ADQUIRENTES DE INSUMOS ISENTOS, NÃO-TRIBUTADOS E SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE MERCADORIAS SUJEITAS AO IMPOSTO FEDERAL**

Tema correlato com o até aqui tratado – a saber: o direito à manutenção de créditos *efetivos* do IPI, oriundos da aquisição

---

309. Como já visto, a CR/88 determina o estorno dos créditos das operações anteriores tão somente em matéria de ICMS, quando as saídas subsequentes forem isentas ou não-tributadas pelo imposto estadual (art. 155, §2º, II, b da atual Constituição). Sendo a não-cumulatividade do IPI ampla – noutro giro verbal: inexistindo restrição na Lei Maior à não-cumulatividade do imposto federal – é indevida a transposição, para esta exação, de regra expressamente prevista apenas para o ICMS.

de *insumos gravados pelo imposto*, nas hipóteses em que as vendas subsequentes não são tributadas por força de isenção, alíquota zero ou não-incidência – é o da possibilidade de concessão de *créditos fictos, presumidos* do IPI pela aquisição de *insumos isentos, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero*, quando o produto final obtido a partir daqueles sofre a incidência do imposto federal.

Apesar da relativa semelhança, é importante gizar a seguinte distinção entre as situações: enquanto na hipótese anteriormente tratada avaliava-se o direito à manutenção de créditos *realmente existentes* do imposto – porquanto oriundos de aquisições efetivamente tributadas, porém seguidas de saídas sem tributação – neste tópico será analisada a possibilidade de conceder-se ao contribuinte um crédito inexistente, fictício, contudo necessário para evitar que as isenções, não-incidências ou alíquotas zero do IPI se transmutem em mero diferimento do imposto devido, sem que haja uma efetiva redução da carga tributária quando da utilização desses institutos pelo legislador.

Feita esta advertência, passemos ao deslinde do novo tema.

#### **7.9.2.1. A jurisprudência originária da Suprema Corte: o crédito presumido como condição *sine qua non* para preservação da não-cumulatividade**

No julgamento do primeiro caso sobre o tema em epígrafe à luz da atual Lei Maior, ocorrido em 1998, a Suprema Corte assegurou a concessão de créditos presumidos de IPI para o adquirente de insumos isentos utilizados na fabricação de produtos gravados pelo referido imposto<sup>310</sup>.

---

310. STF, Pleno, RE n. 212.484/RS, Relator p/ acórdão Min. NELSON JOBIM, DJ 27.11.1998, p. 22.

## A NÃO-CUMULATIVIDADE DOS TRIBUTOS

Em que pese o voto contrário do Relator originário, Min. ILMAR GALVÃO, pugnano pela inexistência do direito ao crédito presumido ao fundamento de que a ausência de imposto cobrado na operação anterior tornaria infundada a concessão do aludido benefício, o Min. NELSON JOBIM instaurou divergência sustentando que a isenção acabaria sendo equiparada a um simples diferimento caso não autorizado o creditamento ficto. De fato, a isenção intercalar nos tributos não-cumulativos importa em aumento do *quantum debeatur* – salvo se reconhecido o direito à apropriação do crédito (presumido, no caso em comento) pelo adquirente dos insumos isentos.

Em consonância com o voto de JOBIM, o Min. MARCO AURÉLIO lembrou que, de 1965 a 1983, o IPI e o ICM gozaram de tratamento igualitário, tendo a Emenda Passos Porto desequiparado a não-cumulatividade desses dois impostos em desfavor do ICM – mantendo incólume, todavia, o regime jurídico do IPI. Sendo assim, a jurisprudência que concedia créditos presumidos do ICM ao adquirente de produtos isentos (no período anterior à EC n. 23/83) seria plenamente aplicável ao imposto federal. Afinal, este subsiste na Constituição de 1988 com as mesmas garantias da não-cumulatividade que possuía quando da edição da EC n. 18/65. Por tal razão, o Min. MARCO AURÉLIO anuiu com a conclusão de que o crédito presumido é imprescindível para evitar que a isenção se torne inócua e se transmute em mero diferimento.

Quatro anos depois, em 2002, o STF – agora sob a condução originária de JOBIM – retomou a discussão sobre os créditos presumidos de IPI. Naquela oportunidade, a lide versava sobre o direito ao crédito de insumos sujeitos à *alíquota zero* do imposto federal, utilizados na produção de bens sujeitos ao IPI<sup>311</sup>. Relembrando o posicionamento da Corte em

---

311. É fato que, nos votos, há menção ao creditamento sobre insumos não-tributados; todavia, como posteriormente esclarecido em sede de embargos

matéria de isenção e equiparando-a à alíquota zero – pois o efeito, em ambos os casos, é a ausência de imposto a pagar – pugnou o Relator pela concessão dos créditos presumidos, no que foi acompanhado pela maioria dos componentes do Plenário, vencido, novamente, o Min. ILMAR GALVÃO. Os demais membros da Corte frisaram a ontológica distinção entre isenção e alíquota zero, porém sustentaram a necessidade de concessão do crédito presumido, sob pena de se transformar a alíquota zero em um simples diferimento<sup>312</sup>.

Desde então, portanto, restou assentada na jurisprudência do STF a garantia, aos contribuintes do IPI, do direito ao crédito presumido na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero, ao argumento – verossímil, diga-se de plano – de que a ausência de concessão dos créditos importaria em majoração do imposto, decerto não objetivada pela norma que zerou a alíquota da exação<sup>313</sup>.

#### **7.9.2.2. A primeira mutação jurisprudencial: fim do crédito presumido nas aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero/não-tributados**

Em todos os casos relativos à concessão de créditos presumidos sobre insumos sujeitos à alíquota zero, a Procuradoria da Fazenda Nacional aviou recursos (agravos regimentais ou, julgados estes, embargos declaratórios com pedido de efeitos infringentes), na tentativa de reverter o posicionamento da

---

declaratórios, o caso concreto curava exclusivamente de tributação pela alíquota zero. Os três casos – conjuntamente julgados – sobre o tema foram: STF, Pleno, RE n. 350.446/PR, Relator Min. NELSON JOBIM, DJ 06.06.2003, p. 32; STF, Pleno, RE n. 353.668/PR, Relator Min. NELSON JOBIM, DJ 13.06.2003, p. 11; STF, Pleno, RE n. 357.277/RS, Relator Min. NELSON JOBIM, DJ 13.06.2003, p. 11.

312. STF, Pleno, RE n. 350.446/PR, Relator Min. NELSON JOBIM, DJ 06.06.2003, p. 32.

313. *Inter alii*, confira-se: STF, Segunda Turma, RE-AgR n. 293.511/RS, Relator Min. CELSO DE MELLO, DJ 21.03.2003, p. 63.



Corte Suprema, que, como visto, favorecia os contribuintes desde os *leading cases* julgados em 2002. Evitou a PFN, com isso, o trânsito em julgado de qualquer processo sobre o tema<sup>314</sup>.

Graças aos esforços da União Federal, em 2007 o Plenário voltou a analisar dois recursos extraordinários que cuidavam dos créditos presumidos de IPI concedidos sobre insumos sujeitos à alíquota zero e não-tributados<sup>315</sup>.

Iniciadas as discussões<sup>316</sup>, o Relator, Min. MARCO AURÉLIO (que anteriormente havia decidido pelo direito ao crédito presumido), referiu-se no início de seu voto a um possível “esqueleto de bilhões de reais” oriundo dos créditos em questão. Após tais considerações, sustentou o Ministro que o direito à compensação do imposto não-cumulativo exige a efetiva incidência na etapa anterior, que inexistiria em se tratando de alíquota zero (ao contrário do que ocorre na isenção, em que se tem o efetivo surgimento da obrigação tributária, que é posteriormente extinta).

Também modificando seu posicionamento, a Min. ELLEN GRACIE acompanhou MARCO AURÉLIO, diferenciando

---

314. Posteriormente, os três *leading cases* sobre a matéria, julgados pelo Plenário em 2002 de modo favorável aos contribuintes – REs n. 350.446/PR (25.10.2010), 353.668/PR (12.08.2010) e 357.277/RS (desistência dos recursos homologada em 2010) – transitaram em julgado mantendo a decisão que reconhecia o direito ao crédito presumido nos casos de alíquota zero. Nesses casos, o Tribunal não admitiu os embargos de declaração para modificar as decisões para adequá-las ao posicionamento que viria a ser adotado a partir de 2007, negando o crédito presumido. A apreciação do STF foi, portanto, meramente processual. O desenrolar da questão poderá suscitar o cabimento ou não de Ação Rescisória para os casos, questão que ainda será analisada pelo STF no RE n. 590.809/RS, Relator Min. MARCO AURÉLIO, repercussão geral reconhecida em 14.11.2008.

315. Dessa vez, efetivamente compunha os processos a discussão sobre os insumos não-tributados (NTs), que constou indevidamente no RE n. 350.446/PR, em que pese não ter sido ventilada pelas partes.

316. Gize-se que o Tribunal possuía composição diferente daquela de 2002, quando o Plenário reconheceu o crédito presumido sobre insumos sujeitos à alíquota zero.

isenção de alíquota zero. Pugnou a Ministra que na isenção tem-se “exclusão de um imposto incidente”, ao passo que na alíquota zero “não surge obrigação de recolhimento”, pois “o montante devido (...) é igual a zero”<sup>317</sup>. Com essas premissas, concluiu GRACIE pela ausência do direito ao crédito presumido na aquisição de insumos gravados com alíquota zero ou não-tributados pelo IPI – o que resulta em majoração do imposto devido ao longo da cadeia, como já visto anteriormente<sup>318</sup>. Segundo esse entendimento, o objetivo da aplicação da alíquota zero seria estimular a produção do bem e não reduzir o seu preço final. No que tange aos produtos *não-tributados*, sustentou a Ministra que eles estão fora da cadeia de incidência do IPI, pelo que as suas operações devem ser desconsideradas para fins de creditamento.

Somados os votos de MARCO AURÉLIO e ELLEN GRACIE aos dos Ministros EROS GRAU, JOAQUIM BARBOSA, CARLOS BRITTO e CÁRMEN LÚCIA, formou-se a maioria, que se sobrepôs aos argumentos dos cinco Ministros que ficaram vencidos (NELSON JOBIM, CÉZAR PELUSO, SEPÚLVEDA PERTENCE, RICARDO LEWANDOWSKI e CELSO DE MELLO). Assim, fixou-se no âmbito do STF o entendimento de que a diferença entre isenção (dispensa de tributo devido), não-incidência (hipótese que não se quadra na norma de tributação) e alíquota zero (incidência com resultado nulo) deve ser considerada para fins de aplicação do princípio da não-cumulatividade tributária em matéria de IPI, concedendo-se crédito presumido apenas nas aquisições de produtos *isentos*.

---

317. STF, Pleno, RE n. 353.657/PR, Relator Min. MARCO AURÉLIO, DJe 06.03.2008. Saliou ainda a Min. ELLEN GRACIE que a isenção decorre necessariamente de lei (art. 150, §6º da CR/88), ao passo que a alíquota zero pode ser fixada por decreto.

318. A questão da cumulatividade residual dos impostos não-cumulativos em face das operações não sujeitas ao imposto foi analisada no Título I, Capítulo III, Item 3.5.

## A NÃO-CUMULATIVIDADE DOS TRIBUTOS

É inegável a distinção ontológica entre os institutos citados. Todavia, como o próprio STF apontara anteriormente, os resultados práticos são idênticos nos três casos. Em sendo assim, dever-se-ia aplicar a regra *ubi eadem ratio, ibi eadem dispositio*, mantendo-se o aresto prolatado em 2002 (infenso aos argumentos econômicos ventilados pela União Federal quando do rejuízo da lide em 2007). Por todos, esposando nosso posicionamento quanto à questão, valemo-nos de excertos do voto vencido do Min. CELSO DE MELLO, que tratou a questão com percuciência:

“Qualquer que seja a definição conceitual que se dê à alíquota zero – quer para assimilá-la à isenção (como entendem os eminentes Professores MISABEL DERZI e PAULO DE BARROS CARVALHO), quer para distingui-la, enquanto noção ontologicamente diversa, do fenômeno isentivo (como sustenta o eminente Professor SACHA CALMON) – o que se revela inquestionável é que as consequências que derivam da alíquota zero são idênticas, em termos econômicos, aos efeitos peculiares à isenção, o que permite dispensar-lhes o mesmo tratamento, em ordem a considerar presente, quanto a ambas, a existência do direito ao crédito.

(...)

Também partilho do entendimento de que a categoria exonerativa pertinente à não-tributação expõe-se ao mesmo regime jurídico-tributário concernente à isenção, daí derivando, quanto aos produtos não-tributados, as consequências comuns e peculiares ao benefício isencional.”<sup>319</sup>

Na hipótese de produtos não-tributados (NTs) pelo IPI, o Min. CELSO DE MELLO adotou o raciocínio expendido pelo também vencido Min. CÉZAR PELUSO, que os dividiu em três categorias:

---

319. STF, Pleno, RE n. 353.657/PR, Relator Min. MARCO AURÉLIO, DJe 06.03.2008.

- (a) não-tributados por ausência de competência tributária (como ocorre com os produtos imunes ao IPI ou que não se enquadram no conceito de “industrializados”);
- (b) não-tributados por não estarem incluídos na lei que determina a incidência do IPI (em que pese ter a União competência para tanto);
- (c) não-tributados por expressa disposição legal.

Para MELLO e PELUSO, a primeira situação não geraria, de fato, crédito presumido do IPI, posto que seria alheia “ao ciclo econômico tomado como pressuposto de fato do imposto”. Todavia, as hipóteses *b* e *c* seriam equiparáveis à isenção, pois decorreriam de uma opção do legislador pela não-tributação de produtos que poderiam, *a priori*, ser gravados pelo IPI.

Tal entendimento, entretanto, restou vencido no âmbito do STF<sup>320</sup>, que considerou serem a alíquota zero e a não-tributação meras hipóteses de diferimento, não consistindo em benefícios fiscais com o fito de reduzir o IPI devido.

### **7.9.2.3. A segunda inflexão no entendimento do STF: inexistência do crédito presumido também nos casos de insumos isentos utilizados na produção de bens tributados pelo IPI**

Em relação ao crédito presumido sobre insumos isentos, a decisão prolatada em 1998 no RE n. 212.484/SC – e efetivamente transitada em julgado, ao contrário das decisões favoráveis de 2002 relativas ao crédito ficto sobre insumos sujeitos à alíquota zero do IPI<sup>321</sup> – perdurou durante 12 anos.

---

320. STF, Pleno, RE n. 353.657/PR, Relator Min. MARCO AURÉLIO, DJe 06.03.2008.

321. Como visto no Item 7.9.2.2, a Procuradoria da Fazenda Nacional aviou embargos declaratórios em todas as decisões do STF que concederam créditos

Foi em 2010 que, no julgamento do RE n. 566.819/RS<sup>322</sup>, o STF operou a mutação jurisprudencial sobre o tema, asseverando inexistir direito a créditos presumidos do IPI também sobre insumos *isentos* utilizados no fabrico de produtos tributados pelo imposto federal. Sob a relatoria do Min. MARCO AURÉLIO e restando vencido apenas o Min. CÉZAR PELUSO, a Suprema Corte equiparou o caso àqueles relativos a insumos não-tributados ou sujeitos à alíquota zero, sustentando ser impossível a outorga de créditos presumidos se não houve incidência na etapa anterior.

Com isso, o STF findou um caminho iniciado em 2003 de reversão do entendimento firmado nos precedentes de 1998 (isenção) e 2002 (alíquota zero) relativos aos créditos presumidos do IPI na compra de insumos. Hodiernamente, portanto, não mais subsiste o benefício em questão, seja em relação aos insumos isentos, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero<sup>323</sup>.

#### 7.9.2.4. Nossos apontamentos

Em nossa opinião, a se manter a atual orientação, será necessário rever o conceito jurisprudencial de isenção (sempre

---

presumidos para os adquirentes de insumos sujeitos à alíquota zero do IPI, evitando, com isso, que os acórdãos transitassem em julgado e viabilizando a modificação de jurisprudência ocorrida em 2007.

322. STF, Pleno, RE n. 566.819/RS, Relator Min. MARCO AURÉLIO, DJe 09.02.2011.

323. Vale apenas notar que o direito aos créditos presumidos de IPI na aquisição de insumos isentos será novamente apreciado pelo STF, desta feita em recurso extraordinário no qual foi reconhecida a repercussão geral do tema (STF, Plenário Virtual, RE n. 590.809/RS, Relator Min. MARCO AURÉLIO, repercussão geral reconhecida em 14.11.2008). Todavia, o que se discutirá neste caso será apenas a viabilidade de ação rescisória, por parte da União, contra o contribuinte que possuía coisa julgada em seu favor, haja vista a mutação jurisprudencial ocorrida no âmbito da jurisprudência. O objeto da ação, dessarte, é bastante restrito, sendo improvável uma mudança de posicionamento da Suprema Corte quanto ao mérito do direito ao creditamento presumido quando da aquisição de insumos isentos do IPI.

tido pelo STF como dispensa de tributo devido) para assimilá-lo à alíquota zero – com as consequências daí decorrentes, especialmente a necessidade de observância dos princípios da anterioridade e da noventena para restabelecer-se a cobrança de tributo anteriormente isento (atualmente, como a Suprema Corte sustenta que a isenção equivale à dispensa legal de tributo devido, sua eventual revogação permite a cobrança da exação no dia imediatamente subsequente, eis que a norma tributária – à luz dessa corrente – nunca teve sua incidência obstada, sendo a extinção do crédito tributário operacionalizada *a posteriori* pela norma isencional). De fato, se o instituto da isenção é uno, não se pode utilizá-lo com duas medidas diferentes, sempre para prejudicar os contribuintes, a saber:

(a) considerar a isenção dispensa legal de tributo devido, para que sua revogação possibilite à norma tributária voltar a produzir a plenitude de seus efeitos sem observância do princípio da não-surpresa, do qual são corolários a anterioridade anual e a noventena;

(b) equiparar isenção à alíquota zero – deixando de considerá-la dispensa de tributo devido – para se concluir que, não tendo havido incidência na etapa anterior (ou seja, não havendo tributo “cobrado”, ainda que posteriormente dispensado pela norma isencional), inexistente direito ao creditamento presumido garantido, durante 12 anos, pela jurisprudência da Corte Suprema.

A incongruência é manifesta e demanda uma análise acurada da questão por nosso Supremo Tribunal.

## **7.10. O DIFERIMENTO E A NÃO-CUMULATIVIDADE**

### **7.10.1. A ausência do direito a créditos presumidos na aquisição de produtos sujeitos ao diferimento do ICMS**

Os créditos presumidos do ICM concedidos anteriormente à EC n. 23/83 para os contribuintes adquirentes de materiais