

0 PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE NO IPI -
INTELIGÊNCIA DA LEI Nº 9.779/99 EM FACE DO PRINCÍPIO
- DIREITO AO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DE TRIBUTOS
EM OPERAÇÕES FINAIS IMUNES, ISENTAS OU SUJEITAS A
ALÍQUOTA ZERO-PARECER

Ives Gandra da Silva Martins

Consulta

Formula-me a empresa, por intermédio de sua eminente advogada Nilsea Borelli Rolim de Oliveira, a seguinte consulta:

Com o advento da Lei nº 9.779/99, art. 11, o saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado a cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, *inclusive de produto isento ou tributado a alíquota zero*, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, pode ser objeto de compensação ou ressarcimento com qualquer tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Por sua vez, a Instrução Normativa nº 33/99 (art. 4º), ao dispor sobre a questão, faz referência aos *produtos imunes, sem restrições*.

Recentemente, a SRF editou o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5, segundo o qual não se aplica o disposto no referido art. n, aos produtos “amparados pela imunidade”.

O ADI excetua do disposto na letra *b* os produtos tributados na TIPI que estejam *amparados pela imunidade em decorrência de exportação*.

Verifica-se que, no período entre a edição da referida Lei e do ADI, foram publicadas várias decisões da SRF, observados os termos da Instrução Normativa SRF 33/1999.

Com a publicação do ADI, temos uma alteração no entendimento da Secretaria da Receita Federal quanto à questão que trará sérios transtornos a empresas gráficas.

Pergunta a consulente se, apesar da publicação da ADI SRF 05/2006, continuam seus associados com o direito à compensação do IPI incidente sobre os produtos finais imunes, assim como se poderia o referido Ato Declaratório ter efeito retroativo.

Resposta

De início, mister se faz tecerem algumas considerações preambulares.

A primeira delas é que o IPI é um imposto não-cumulativo, nos termos do art. 153, § 3º, II, da CF, assim redigido:

Art. 153. [...]

§ 3º - 0 imposto previsto no inciso IV: [...]

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;¹

1. Sobre a origem da técnica ou princípio da não-cumulatividade escrevi: “Por ocasião da realização do III Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária, discutiu-se amplamente o princípio da não-cumulatividade no direito brasileiro.

Sua origem, de rigor e de forma ampla, principia com a Lei nº 3.402/58, quando o predecessor do IPI (o imposto de consumo) foi por inteiro hospedado por aquele imposto real e de circulação da competência da União.

À época, discutiu-se se estaria ou não consagrado o princípio do valor agregado no direito brasileiro.

Após ampla discussão, concluiu-se que a teoria da não-cumulatividade, adotada pelo legislador brasileiro no imposto de consumo, e, portanto, com a Emenda Constitucional nº 18/65, para o IPI e para o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias não correspondia propriamente à do valor agregado, adotado timidamente na França em 1917, até ser plenamente desenvolvido em 1957, hoje servindo de técnica impositiva comum dos países da comunidade europeia.

De rigor, tal técnica pode ser exteriorizada pelo sistema de *tax on tax*, pelo de *basis on basis* ou pelo da apuração periódica. No primeiro sistema, compensa-se o imposto pago numa operação pelo devido na outra. Pelo segundo, compensam-se as bases de cálculo.

No terceiro sistema, que é o adotado no Brasil, a apuração se faz, periodicamente, pelos créditos de imposto correspondentes às mercadorias entradas contra os das mercadorias saídas em determinado período, pouco relevante,

Ao contrário do ICMS, que admite a cumulatividade nas operações isentas e não incididas, por força do art. 155, § 2º, D, a e b, da CF:

Art. 155. [...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

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

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Nenhuma restrição constitucional ao referido princípio colocou o constituinte para o IPI.

É que, por ser a isenção uma exclusão do crédito tributário e não da obrigação tributária, conforme o art. 175 do CTN, cuja dicção é a seguinte:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente.

sendo que a matéria-prima ou produto final entrado, que dá origem ao crédito, tenha sido utilizado ou saído em operação incidida.

No Brasil, dois são os impostos cumulativos, ou seja, o ICMS e o IPI, já que tal técnica é uma das três técnicas clássicas de incidência tributária, que são, a saber: a polifásica, a unifásica e a não-cumulativa.

A técnica unifásica, de certa forma, ficou restrita ao IOF sobre o ouro, antes sendo fartamente utilizada nos três denominados impostos únicos.

A técnica polifásica, em relação aos tributos reais, é a dominante exceção feita ao IPI e ao ICMS” (*Comentários à Constituição do Brasil*, v. 6,1.1. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 338/340).

Nitidamente, haveria necessidade de considerar-se o valor imposto das operações anteriores em relação às posteriores, pois a obrigação tributária remanesceu, nada obstante a exclusão do crédito tributário.²

À evidência, o crédito a que se refere o legislador complementar - ou com eficácia de - é o crédito que tem a mesma natureza da obrigação, mas que nasce apenas com o lançamento, nos termos dos arts. 139 e 142 do CTN:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. [...]

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.³

2. Walter Barbosa Corrêa explicita: “Importante questão doutrinária dividia a doutrina, antes da publicação do CTN, no sentido de saber se a isenção extinguiu a obrigação (e conseqüentemente o respectivo crédito) ou excluía apenas o crédito. Rubens Gomes de Sousa nos dá pormenorizada notícia daquela divergência, colocando-se entre os defensores da extinção do crédito orientação que, em nossa opinião, foi acolhida pelo CTN. E sem embargo disso, aquele autor, expressamente, afirma que o Código Tributário Nacional não tomou partido da controvérsia, o que não nos parece correto, visto como esse Código - sem aludir a qualquer efeito ou conseqüência da isenção sobre a obrigação tributária - versa figura tributária como exclusão do crédito tributário. Assim, não obstante a isenção acarrete, na prática e em nosso entender, a anulação ou esvaziamento, total ou parcial, da obrigação tributária, a doutrina acolhida pelo CTN apenas cuidou da isenção como excludente de crédito, *resultando dessa técnica que a obrigação tributária, cujo crédito ficou excluído - é vedada a constituição de crédito -, mantém-se íntegra*” (Comentários ao Código Tributário Nacional, v. 2. São Paulo: Saraiva, p. 482-3, grifos meus).
3. E o que Zuudi Sakakihara esclarece ao escrever: “Assim, a obrigação principal que surge com a ocorrência do fato gerador, conforme diz o § 1º do art. 113, outra coisa não é senão o próprio direito que o sujeito ativo tem de exigir o objeto dessa obrigação, qual seja, o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Tem-se, então, como imperativo lógico, que o direito do sujeito ativo e a obrigação do sujeito passivo formam uma única indivi-

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Não do *crédito escriturai*, mas do *crédito tributário*, obrigação tributária ingressada no universo administrativo por meio de uma das três formas de lançamento, que cuidou o legislador complementar.

Desta forma, ao contrário do ICMS, imposto não-cumulativo, com exceções de cumulatividade, o IPI é sempre não-cumulativo.

O § 3º do art. 153, atrás reproduzido, apenas disciplinou a “não-cumulatividade”.

Do referido dispositivo conclui-se, portanto, que não há *hipótese de cumulatividade no IPI*, visto que o discurso constitucional claramente *impõe* (dever), e não apenas *admite* (faculdade), “a não-cumulatividade”.

Neste sentido, já decidiu o STF que, ao contrário do ICMS, o IPI não admite restrições à cumulatividade, como se pode ler no acórdão abaixo:

dualidade e, por isso, surgem concomitantemente com a ocorrência do fato gerador.

Ocorre, porém, que, a esse direito que surge concomitantemente com a obrigação principal do sujeito passivo, o Código Tributário Nacional não dá o nome de crédito tributário, a não ser depois que venha a ser constituído pelo lançamento, como dirá adiante o art. 142. *Isso quer dizer que, na concepção do CTN, o crédito tributário só vai existir num momento posterior ao da ocorrência do fato gerador, quando se efetivar o lançamento. Somente nesse contexto é que é possível dizer que o crédito tributário decorre da obrigação principal, ou que nela tem origem, pois, como se viu, logicamente, ambos decorrem da ocorrência do fato gerador da obrigação.* De qualquer modo, porém, o direito do sujeito ativo, mesmo após o lançamento, quando assume a designação formal de crédito tributário, continua sendo, na essência, a própria obrigação principal do sujeito passivo, e, por isso, o artigo esclarece, na parte final, que ambos, crédito tributário e obrigação tributária, possuem a mesma natureza, reforçando o que já fora dito no final do § 1º do art. 113, no sentido de que esta se extingue juntamente com aquele. A constituição do crédito tributário não importa, na verdade, criação de um direito novo, mas de simples agregação de eficácia executiva a um direito já preexistente” (*Código Tributário Nacional Comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. grifos nossos, p. 553-4).

IPI - ISENÇÃO - DIREITO DE CRÉDITO

Recurso Extraordinário nº 212.484-2/RS

Redator do Acórdão: Min. Nelson Jobim

Recorrente: União Federal

Advogado: PFN - Dolizete Fátima Michelin

Recorrido: Vonpar Refrescos S/A, Sucessora de Porto Alegre Refrescos S/A.

Advogado: Marcos Jorge Caldas Pereira

Advogados: Antonio Carlos Garcia de Souza e outros.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA.

Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido.

ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria dos votos, em não conhecer do recurso extraordinário. Brasília, 5 de março de 1998.

Moreira Alves - Presidente

Nelson Jobim - Relator p/o Acórdão.⁴

Neste mesmo sentido, elaborei parecer:

Em outras palavras, o art. 11 apenas explicitou, no concernente ao princípio da não-cumulatividade, princípio constitucional inequívoco de que, nos casos de saída de produtos sujeitos a alíquota zero, em que há o nascimento da obrigação tributária, o crédito relativo a insumos é permitido, desde a Constituição de 1967, com reiteração na Constituição de 1988. A lei acatou a orientação pretoriana. Respeitou o decidido pela Suprema Corte.

Por esta razão, a dicção do artigo declara que: “o crédito que o contri-

4. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 41, fev. 1999, p. 179.

buinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado”.

Ora, nitidamente, o discurso legislativo reconhece uma situação pretérita e esclarece uma situação futura. Reconhece que o direito à compensação do IPI contra o IPI, em operações “isentas” e de “alíquota zero”, é direito constitucional do contribuinte, mas algumas vezes de difícil uso, razão pela qual o art. 11 é dedicado a abrir um espectro maior de utilização do crédito não compensável contra o IPI, para outros tributos. Por esta razão, para a compensação com débitos de outra natureza, utiliza-se o legislador do futuro do indicativo (poderá), referindo-se à compensação dentro do próprio IPI como situação vigente: “crédito que, hoje, não puder ser compensado com o IPI das saídas de outros produtos”.

Não resta dúvida, portanto, que quanto à compensação do IPI, nos casos de isenção e alíquota zero, o legislador reconhece que a compensação é sempre possível, abrindo campo para a compensação heterógena, isto é, com débitos de outra natureza.⁵

Ora, a não-cumulatividade, técnica administrativa de cobrança e princípio constitucional de incidência, implica sempre o exame da última operação para trás, vale dizer, a não-cumulatividade expressa uma realidade tributária que será numericamente aquela correspondente à alíquota revelada ao final, compensadas as incidências das operações anteriores.⁶

5. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 44, maio 1999, p. 173-4.

6. No RE 212.484-2, o Ministro Iomar Galvão, relator, assim se manifestou: “O Senhor Ministro Iomar Galvão - (Relator): A Constituição Federal, no art. 153, § 3º, II, estabelece que o IPI será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. *Objetiva a norma, por esse meio, impedir a tributação em 'cascata', assegurando que, no preço da venda do produto ao consumidor final, a parcela alusiva ao referido tributo corresponderá a percentual que não exceda ao da alíquota deste.* Tal o sentido do princípio da não-cumulatividade do tributo, que também se aplica ao ICMS (art. 155, §2º, I, da CF). Encontra-se enunciado no art. 153, § 3º, II, de molde a não oferecer dúvida: ‘compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores’” (*Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 41, fev. 1999, p. 179, grifos meus).

Nada obstante, tanto para o ICMS quanto para o IPI, tem a legislação explicitadora adotado, como forma de mais fácil apuração, a compensação periódica. De rigor, tal técnica de apuração não modifica a essência da não-cumulatividade, que expressa, na última operação, rigorosamente o valor impositivo dela constante: nenhum, zero ou o percentual que vier a ser em lei estabelecido.

Quando falo em valor nenhum, zero ou percentual é por que para os casos de imunidade e isenção não há valor expresso, enquanto na alíquota zero o valor expresso está reduzido à sua expressão menor, que é a própria inexistência de alíquota. Sendo o zero um número, é, entretanto, número sem expressão alguma, portanto, equivalente às isenções e imunidades em seu efeito desonerativo. Não cuidarei, neste parecer, das não-incidências, pois estas têm tratamento diverso, embora com idêntico efeito.

Na medida em que uma operação seja imune ou isenta ou tenha a incidência de tributo à alíquota zero, em sua última etapa, tal imunidade, isenção ou alíquota zero irradia-se para todas as operações anteriores, que devem ser desoneradas, pelas técnicas possíveis -inclusive com a previsão de aproveitamento do crédito do tributo incidente na etapa anterior -, a fim de que a última operação não seja cumulada das imposições pretéritas.⁷

7. José Carlos de Souza Neves ensina: "Com relação aos impostos não cumulativos, três formas de cálculo do imposto a recolher são conhecidas: o sistema 'base sobre base', o sistema 'imposto sobre imposto' e o sistema que toma o valor acrescido em dada operação (lucro líquido + depreciações + despesas, etc.) e sobre este aplica a alíquota. O sistema 'base sobre base' e o 'imposto sobre imposto' não se equivalem, porque no sistema 'imposto sobre imposto' qualquer variação de alíquota, ou a concessão de isenções, em etapa intermediária do processo de circulação da mercadoria, irá provocar maior arrecadação final para o Erário, com repercussão, para maior, no valor da operação de venda para consumidor final, em decorrência do chamado 'efeito da recuperação'.

Tal efeito somente não se manifesta se a variação de alíquota ou a concessão de isenção recair sobre a primeira operação (ou primeiras, sucessivas) do ciclo, ou sobre a última (ou últimas, também sucessivas).

No sistema 'base sobre base' isto não ocorre. Qualquer redução de alíquota ou favor fiscal, em qualquer fase do ciclo, beneficia o consumidor final" (Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: IBET/Resenha Tributária, 1979. p. 238, grifos meus).

Em outras palavras, se uma operação fosse imune, isenta ou com alíquota zero, mas tivesse as incidências anteriores não compensadas, à nitidez, tal operação não seria nem imune, nem isenta, nem teria alíquota zero, por carregar as incidências pretéritas do ciclo econômico - da produção ao consumo do produto-, que pesariam sobre a última operação.

Desta forma, constitucionalmente, o princípio da não-cumulatividade não permite que, para o IPI, haja a desconsideração das incidências anteriores quando existir, na mesma cadeia, operações imunes, isentas e sujeitas a alíquota zero.

Repito que não cuido das não-incidências, que têm efeitos idênticos, mas tratamento diverso no que concerne à sua conformação, matéria sobre a qual já escrevi em diversos estudos, revistas e livros.

Tais considerações preambulares são relevantes para que se possa interpretar a Lei nº 9.779/99 e os atos administrativos explicadores da lei, em sua compatibilização com a Lei Suprema.

Reza o art. 11 da Lei 9.779/99:

Art. 11.0 saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, *inclusive* de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, (grifo meu)

Do referido dispositivo, podem ser tiradas algumas conclusões.

A primeira delas é que o saldo credor, se não puder ser compensado com o IPI, poderá ser compensado com qualquer outro tributo federal nos termos da Lei nº 9.430/96.

A segunda observação é de que o direito à compensação - que, em se tratando de compensação com vistas à implementação da

não-cumulatividade do IPI, é princípio constitucional - está regulamentado por lei ordinária, mas em termos de faculdade trimestral, vale dizer, periódica.⁸

A terceira observação - desnecessária de rigor - é que deverá o Poder Executivo regulá-la.

A quarta, e mais importante, é que o saldo credor *será sempre compensado*, inclusive quanto aos produtos isentos ou tributados à alíquota zero, pois se não fosse a operação incidida anteriormente, tornaria a operação final cumulativa, visto que carregaria a tributação das operações anteriores.

Nitidamente, embora a lei não cite as operações imunes, elas lá estão incluídas, visto que o vocábulo “inclusive” não é taxativo, mas exemplificativo.

Com efeito, mesmo que a dicção “inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero” não constasse do texto, nitidamente o direito ao crédito continuaria, em face do princípio da não-cumulatividade - sem exceções - adotado pelo constituinte.

O legislativo ordinário, entretanto, para não oferecer dúvidas, resolveu explicitar um pouco mais o princípio constitucional e disse que mesmo o valor do IPI incidente sobre matérias-primas, produtos intermediários ou embalagens aplicadas na industrialização de produto isento ou sujeito à alíquota zero geraria crédito a IPI sobre elas incidentes que poderia ser compensado, por força da não-cumulatividade.

Não disse o legislador que, além dos produtos finais incididos, apenas os isentos ou tributados à alíquota zero gerariam direito a crédito, excluídas quaisquer outras formas de desoneração, pois, se o dissesse sempre que presentes outras formas de desoneração, restaria fulminado o princípio constitucional da não-cumulatividade, por não gerar direito ao crédito de IPI das operações anteriores.⁹

8. Paulo Bonilha ensina: “Teoricamente, as diversas modalidades de imposto sobre vendas podem ser reduzidas a 3 espécies: imposto tipo plurifásico e cumulativo, imposto tipo monofásico e imposto sobre o valor acrescido” (*IPI e ICM: fundamentos da técnica não-cumulativa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1971. p. 29).

9. O advérbio “inclusive” tem apenas o significado de incluir, abrigar, mas não comporta o princípio da exclusividade. Não implica exclusão de outras

Por este motivo, sabiamente, o legislador ordinário não se utilizou do vocábulo “apenas”, mas do vocábulo “inclusive”, para retirar da dicção legislativa o caráter taxativo e perfilá-la com o caráter exemplificativo.

Tanto que, “nas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal”, há termos rigorosamente idênticos ao do art. 11. Veja-se o teor do art. 4º da Instrução Normativa SRF 33, de 04.3.1999:

Art. 4º. O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art.

11 da Lei n. 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 recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999.¹⁰ (grifos nossos)

hipóteses, mas apenas abrangência de algumas hipóteses. O *Dicionário da Academia Brasileira de Letras* para o advérbio e termos correlatos esclarece: “*Incluir v.t.* Encerrar, fechar; remeter junto com uma carta dentro de um envelope; compreender, abrange; inserir, introduzir; envolver, implicar, conter em si (Do *lat.: includere*). *Inclusão* s.f. Ato ou efeito de incluir (Do *lat.: inclusio, onis*). *Inclusiva* s.f. Admissão, em um conclave, de um cardeal que chegou após o seu início. *Inclusive* adv. De modo inclusivo (pal. latina). *Inclusivo* adj. Que inclui; próprio para incluir; que abrange ou compreende. *Incluso* adj. Encerrado, fechado; remetido dentro de carta; compreendido (Do *lat.: inclusus*)” (v. IV. Rio de Janeiro: Bloch, 1972. p. 893).

10. Ao escrever sobre o princípio da *exclusividade*, que é diferente do *princípio da inclusividade*, vinculados ambos ao princípio da legalidade, afirmei: “O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário conseqüente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida, a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade. E evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do *numerus clausus* veda a utilização da analogia; pelo princípio do *exclusivismo* toma aquela situação *fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja*; e finalmente, pelo princípio da determinação conceitual de forma precisa e objetiva o fato impositivo, com proibição absoluta às normas elásticas” (Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 1982. p. 58, grifos meus).

Perceba-se que, com absoluto rigor científico, o Exmo. Sr. Secretário utilizou-se de forma mais abrangente na dicção, mas manifestamente idêntica ao princípio da lei e da Constituição (não-cumulatividade), referindo-se às três formas desonerativas - únicas que examino neste parecer: produtos imunes, produtos isentos, produtos sujeitos à alíquota zero.

De rigor, Sua Exclência respeitou o princípio da não-cumulatividade do IPI, não o tomando “cumulativo” para algumas situações, em franco respeito ao texto maior do direito brasileiro, a que todos nós, autoridades e contribuintes, estamos submetidos.

Em sucessivos atos posteriores reiterou o único comando, ali-cerçado, rigorosamente, na Lei Suprema.

Ocorre que a SRF, no Ato Declaratório Interpretativo nº 5, de 17.4.2006, em franca violação ao texto constitucional e ao texto legislativo, retirou o direito de aproveitamento do crédito de IPI dos produtos não tributados (do fenômeno da não-incidência impositiva não cuidei no presente parecer) e dos produtos imunes.¹¹ Está o art. 2º do referido ato:

Art. 2º O disposto no art. 11 da Lei nº 9.779, de 11 de janeiro de 1999, no art. 5º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969, e no art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 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 nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002;

11. Christine Oliveira Peter da Silva sobre a hermenêutica aplicada ao direito constitucional lembra que: “No processo de interpretação-concretização da norma jurídica, é fundamental a idéia de ordem, ou seja, de coerência sistemática interna entre as diversas opções axiológicas que se abrem ao intérprete. Uma discussão em torno da hermenêutica constitucional, que constitui uma das mais importantes expressões da hermenêutica jurídica contemporânea, é também um questionamento acerca das relações entre Estado e Constituição, sendo necessário definir as concepções concretas de Estado e de Constituição” (*Hermenêutica de direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 2005. p. 192).

II - *amparados por imunidade;*

III - excluídos do conceito de industrialização por força do disposto no art. 5º do Decreto nº 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, (grifos meus)

Representa alteração de critério adotado pela própria Receita Federal na orientação anterior a todos os contribuintes, com inaceitável maculação do Texto Supremo, ao tomar, nestas operações, o produto final não imune, mas carregado da tributação do IPI das operações anteriores.

Em outras palavras, a imunidade dos produtos finais desaparecerá para todos os produtos assim considerados se fossem carregados pela incidência do IPI nas operações anteriores. E o princípio da não-cumulatividade, atrás transcrito, passaria a ser substituído pelo “princípio da cumulatividade” para tais hipóteses, sem que a Constituição tenha aberto espaço para tal reconceituação do mencionado comando supremo.¹²

12. Zelmo Denari esclarece: “4.6 Princípio da não-cumulatividade: Trata-se de princípio de aplicação restrita, pois se insere no campo de incidência do IPI, ICMS e dos impostos residuais. Nos termos do art. 153, § 3º, II, da CF, o IPI ‘será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores’.

Da mesma sorte, o art. 155, § 2º, I, proclama que o ICMS será ‘não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal’.

Por sua vez, o art. 154, I, condiciona a instituição de impostos residuais à observância da não-cumulatividade.

Como se decalca, a Constituição repudia o superado sistema de incidência cumulativa (*v.g.*, o extinto IVC), que vinha sendo praticado no Brasil até o advento da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, que implantou no Brasil o atual sistema de incidência não-cumulativa. Na verdade, o princípio visa assegurar moderna e mais eqüitativa técnica fiscal de incidência tributária, que permite ao contribuinte deduzir do imposto a pagar o montante devido na operação imediatamente anterior” (*Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas Jurídico, 2002. p. 75).

À evidência, tal alteração, por tudo o que expus anteriormente, é de densa inconstitucionalidade, lembrando a manifestação de um companheiro de escritório e ministro aposentado do STF, Francisco Rezek, em determinado julgamento, que, ao perceber a notória inconstitucionalidade de uma lei cuja declaração de inconstitucionalidade se pretendia, declarou que a fumaça do bom direito violado era tão intensa que ele não conseguia vislumbrar o rosto de seus pares colocados na bancada da frente.

A imagem vale para a presente violação à lei e à Constituição. É tão denso o ferimento à Lei Suprema e a fumaça do curto circuito que gerou na Constituição e na lei é tão intensa, que, dificilmente - risco de se atingir diretamente os fundamentos do Estado Democrático de Direito -, deixará de ser reconhecida tal maculação pelo mais habilitado de todos os poderes - o poder técnico por excelência - ou seja, pelo Poder Judiciário.

Quando Francisco Campos elaborou a mais ditatorial de nossas Constituições, a de 1937, os juristas da época diziam que a luz de sua inteligência era de tal forma fulgurante, que quando ele a acendia todos os fusíveis da democracia entravam em curto-circuito.

Que não se possa dizer do brilhante Secretário da Receita Federal do mesmo, ao tentar fulminar um princípio, sem exceções, da Constituição, tomando-o desfigurado e criando um novo princípio não-constitucional, ou seja, o princípio da cumulatividade do IPI.¹³

É de se acrescentar, inclusive, que o parágrafo único do ADI 5/06 - “Excetuum-se do disposto no inciso II os produtos tributados na TIPI *que estejam amparados pela imunidade* em decorrência de exportação para o exterior” (grifos meus) - garante o aproveitamento do crédito nas *imunidades* de exportação para o exterior. Sobre ferir o princípio da isonomia (nada na lei ou na Constituição

13. Ricardo Lobo Torres ensina: “Pode a Constituição sofrer limitações por parte das leis de grau inferior? Estaria respeitado o princípio da supremacia da Constituição se normas da lei complementar pudessem dispor sobre a sua interpretação? Parece-nos que não. Se fossem válidas as normas sobre interpretação, as que tivessem por objeto a Constituição teriam de se incluir no próprio Texto Maior” (*Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 172).

autoriza esta distinção entre imunidades para a circulação de bens, interna e externa), o ato de Sua Excelência favoreceria, exclusivamente, o consumidor estrangeiro e prejudicaria para os mesmos produtos o consumidor brasileiro. Nitidamente, sobre criar hipótese impositiva não constante da lei, feriria mais um outro princípio: o da isonomia no seu esdrúxulo tratamento da Lei nº 9.779/99.¹⁴

Parece-me, pois, de tão gritante inconstitucionalidade que ao Poder Judiciário - se não decidir Sua Excelência, antes, corrigir a referida Instrução - caberia recorrerem todos os lesados para que a ordem constitucional seja restabelecida.

Mas não só por isto dever-se-ia contestar o malsinado ato. Há outra ilegalidade na referida manifestação oficial, visto que fere, também, a própria lei que pretendeu restringir¹⁵, no que concerne ao retomo ao passado.

Há, no efeito retroativo que se pretende implantar, indiscutível violação à Constituição e à Lei.

Reza o inciso XXXVI do art. 5º da CF que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

O princípio da irretroatividade aí consagrado é, magnificamente, descrito por Vicente Rao, ao citar Portalis:

A inviolabilidade do passado é princípio que encontra fundamento na própria natureza do ser humano, pois, segundo as sábias palavras de Portalis, “O homem que não ocupa senão um ponto no tempo e no espaço seria o mais infeliz dos seres, se não se pudesse julgar seguro nem sequer quanto à sua vida passada. Por essa parte de sua existência, já

14. O art. 150, II, da Lei Suprema está assim redigido: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

15. Francesco Ferrara costumava dizer que nada é pior do que o intérprete colocar na lei o que gostaria que lá estivesse, mesmo que lá não estivesse, ou de lá retirar o que lhe desagradasse (*Interpretação e aplicação das Leis*. 2. ed. Coimbra: Coimbra, 1962. p. 129).

não carregou todo o peso do seu destino? O passado pode deixar dissabores, mas põe termo a todas as incertezas. Na ordem da natureza, só o futuro é incerto, e esta própria incerteza é suavizada pela esperança, a fiel companheira de nossa fraqueza. Seria agravar a triste condição de humanidade querer mudar, através do sistema de legislação, o sistema da natureza, procurando, para o tempo que já se foi, fazer reviver as nossas dores, sem nos restituir as nossas esperanças.¹⁶

De rigor, o *caput* do art. 5º, entre os cinco princípios fundamentais, coloca aquele da “segurança jurídica” como dos mais relevantes. É de se lembrar que, no campo do direito, a segurança jurídica é que permite o fluir de uma democracia. Não sem razão, Ronald Coase e Douglas North foram agraciados com o Prêmio Nobel de Economia em dois anos distintos, por perfilarem a tese - de simplicidade colombiana - de que a economia de mercado só pode ocorrer em países em que a segurança jurídica existe. Todo país que não apresenta segurança jurídica termina criando taxas de risco tão elevadas para os investidores que acabam estes por escolher países em que a tranquilidade de investimento seja maior.

Por esta razão, houve por bem o constituinte garantir a segurança jurídica e afirmar o princípio da irretroatividade como um valor maior e pétreo da Carta Magna. E, não satisfeito em reafirmar no art. 5º, XXXVI, reiterou o princípio no art. 150, III, *a*, sobre já ter o legislador complementar, em legislação recepcionada, definido o princípio no art. 146 do CTN, abrindo exceção, exclusivamente, para a denominada “benigna amplianda”, ou seja, a retroatividade benéfica a favor do contribuinte, no art. 106 do CTN.¹⁷

16. *O direito e a vida dos direitos*, w. I e III. São Paulo: Resenha Universitária, 1977. p. 355.

17. Valdir de Oliveira Rocha, ao citar opinião de Luciano da Silva Amaro, assim entende, inclusive a “benigna amplianda”, sempre a favor do contribuinte: “Regra geral, a lei dispõe para o futuro, até como decorrência do princípio da irretroatividade da lei tributária. Todavia, não é qualquer lei que disponha sobre matéria tributária que sofre a vedação da irretroatividade, mas apenas aquela que institua ou aumente tributo. Já tive ocasião de afirmar que: ‘A lei tributária pode retroagir, em certas circunstâncias; nem se poderia falar de anistia ou de remissão, não fosse em relação a fatos ocorridos antes

Estão o art. 150 da CF e os arts. 146 e 106 assim redigidos:

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

III - cobrar tributos: [...]

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução;

Art. 106 do CTN. 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;

do início da vigência da lei que as conceda. A Constituição de 1988 afasta qualquer dúvida quanto à possibilidade de concessão de anistia ou remissão tributárias, mas exige 'lei específica, federal, estadual ou municipal' (art. 150, § 6º)'.
A lei pode, portanto, em certas circunstâncias, voltar-se a atos ou fatos passados.

O Código afirma que a lei tem aplicação retroativa quando seja expressamente interpretativa. Indaga-se, então, é de se admitir mesmo a possibilidade de lei interpretativa?

A resposta de Luciano Amaro é a seguinte:

'1. Em matéria de criação ou majoração de tributos (a exemplo de outras matérias nas quais se afasta a retroatividade da lei) é vedada a edição de leis interpretativas, que pretendam creditar à velha a criação ou aumento do ônus tributário.

2. Se a lei dita interpretativa apenas repete a lei anterior, ela é ociosa, e não há razão lógica para que retroaja.

3. *Se a lei pretensamente interpretativa inova o comando legal pretérito, imputando a este a criação ou aumento de tributo, não cabe a retroatividade, sob pena de prestigiar-se afronta ardilosa aos princípios constitucionais.*

4. *O legislador não pode determinar qual deva ser a sentença do juiz, à vista de lei e de fatos pretéritos, sob pena de inconstitucionalidade (usurpação da função jurisdicional)" (Comentários ao CTN, v. 2. p. 55, grifos meus).*

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Ora, o art. 146 do CTN rigorosamente consagra que a mudança de critérios jurídicos adotados por autoridade administrativa quanto ao contribuinte só pode prevalecer para o futuro.¹⁸

Tenho para mim que o art. 146 do CTN há de ser entendido em consonância com o art. 100 do CTN, sempre à luz do princípio da irretroatividade constitucional.¹⁹

O art. 100 do CTN nitidamente é voltado à *orientação contra a lei*, em que o contribuinte não pode ser apenado por seguir

18. Américo Lacombe o explica: “Confirma este artigo o princípio geral da imutabilidade do lançamento. Se houver mudança na valoração jurídica dos dados ou elementos de fato que informam a autoridade administrativa no exercício da atividade do lançamento, tal mudança só poderá ser considerada quanto a fatos geradores ocorridos após a introdução dessa modificação. Assim, se a Administração mudar uma determinada orientação em virtude de decisão judicial, tal orientação só se aplicará a lançamentos futuros, não podendo de forma alguma introduzir modificações, sejam elas benéficas ou não ao contribuinte, em lançamentos inteiros, perfeitos e acabados, uma vez que nestes já está completa toda a estrutura da relação obrigacional, com a constituição tanto do *debitum* (*schuld*, obrigação tributária, relação de débito) quanto da *obligatio* (*haftung*, crédito tributário, relação de responsabilidade)” (*Idem*, p. 293).

19. O artigo 100 do CTN está assim redigido:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
- III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”.

interpretação incorreta. Mesmo assim, entendem os tributaristas que não há decisão geral aplicável a um ou mais contribuintes que não implique obrigação de ser seguida, razão pela qual, mesmo no que concerne aos atos normativos ou orientações da Fazenda contra a lei, aplicar-se-ia o princípio da irretroatividade, visto que os contribuintes são sempre obrigados a seguir a orientação fiscal, a não ser que o Poder Judiciário as estanque.

Desta forma, não se poderia interpretar o art. 100 do CTN senão em conexão com o art. 146 do CTN, e este não pode ser retroativo, como aquele também não, em face dos princípios da “segurança jurídica” e da “irretroatividade da lei ou ato regulamentar”.

No caso, todavia, não há que se falar da aplicação do art. 100 do CTN, visto que a IN 33/99 *não é contra a lei, nem contra a Constituição*, mas manifestamente preservadora do princípio constitucional da não-cumulatividade. Isto equivale a dizer que ilegal e, por decorrência, inconstitucional é o Ato Administrativo de 2006, que restringiu direito assegurado pela Lei nº 9.779/99 e feriu, duramente, o princípio constitucional da não-cumulatividade.

No máximo, se duvidosa fosse, que não o é, a alteração de critério por parte da autoridade com direito de lançar, implicaria sua eficácia apenas a partir de sua edição, e não com efeito retroativo. Repito, se legal fosse, que não é, o respectivo Ato, visto que fulmina para determinadas hipóteses de imposição do IPI o princípio da não-cumulatividade constitucional.

Desta forma, para todos os contribuintes prejudicados pelo referido Ato, se constitucional fosse, que não é, a aplicação dos novos critérios prevaleceria apenas a partir da edição da nova exegese por parte da Administração.

Como, todavia, a regulamentação anterior, e não a atual, é a correta, à evidência, todo o referido Ato é absolutamente ilegal e flagrantemente inconstitucional.²⁰

20. Como o tratamento para a imunidade é idêntico, quanto à não-cumulatividade, ao lado das isenções, transcrevo o seguinte acórdão: “IPI - CRÉDITO - ISENÇÃO - NÃO-CUMULATIVIDADE. Apelação em Mandado de Segurança. Processo nº 96.02.34354-0/RJ. Relator: Desembargador Federal Castro

Em face do exposto, respondo favoravelmente à questão no sentido de que têm os produtores de produtos imunes o direito à compensação do IPI incidente na aquisição de matérias-primas, produtos intermediários ou embalagens tributados, nos termos da Lei nº 9.779/99 e da IN 33/99, sendo de manifesta ilegalidade e flagrante inconstitucionalidade o ADI nº 5/2006, sobre não poder, se constitucional fosse, que não é, ter efeito retroativo.²¹

Agiar. Apelante: Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola. Advogados: João Dodsworth Cordeiro Guerra e Outros. Apelado: União Federal/Fazenda Nacional. Vara de Origem: Juízo Federal da 22ª Vara/RJ.

EMENTA: Tributário - IPI - Isenção - Princípio da Não-Cumulatividade - Compensação. I - Negar a compensação, na hipótese de isenção do IPI, representa a mesma coisa que negar a própria isenção, pois a manutenção do crédito e a concessão do crédito presumido ou simbólico são conseqüências inerentes à própria não-cumulatividade, de tal modo que a isenção, concedida em uma etapa da produção industrial, sem a concessão do crédito presumido correspondente, compensável na fase seguinte, ofende esse princípio e onera os agentes econômicos da industrialização e comercialização. Há razão para o entendimento segundo o qual, havendo isenção numa das etapas da industrialização, deve haver o crédito correspondente, nos impostos não-cumulativos, sob pena de, em se negando o crédito presumido ou simbólico, romper-se a cadeia débito-crédito própria dos impostos não-cumulativos, cumulando-se o imposto e impondo-se ao consumidor final ônus igual ou superior ao que teria, se não houvesse a isenção. II - Apelação provida. ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos em que são partes as acima indicadas. Decide a Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da Segunda Região, por unanimidade, dar provimento à apelação, nos termos do relatório e voto constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Rio de Janeiro, 28 de abril de 1998 (data do julgamento). Des. Federal Ney Valadares - Presidente” (*Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 36, set. 1998, p. 152).

21. Manoel Gonçalves Ferreira Filho explica o seu entendimento sobre o princípio da não-cumulatividade: “A não-cumulatividade visa impedir a chamada tributação em cascata, que onera sobremodo o preço final do produto. De fato, posto de lado o princípio da não-cumulatividade, o imposto incide sobre o próprio tributo já pago em operação anterior, ocorrendo a sobreposição de incidências e a ‘piramidização’ do mesmo.

Para se evitar essa ‘piramidização’ sem se adotar o sistema da incidência única, é preciso abater-se em cada operação o montante cobrado nas anteriores, conforme reza o texto em estudo. Com isso, o imposto incide apenas sobre o valor acrescido após a última operação e de modo algum recai sobre o imposto cobrado em decorrência dessa última operação” (*Comentários à Constituição Brasileira de 1988*, v. 2. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 120).