



REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);
- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);
- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);
- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97 02 16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);
- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 8 - Portaria nº 2, de 30 de maio de 1997, da Exma Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e
- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 7 - Despacho do Exmo Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

Não Cumulatividade do IPI, Insumos Imunes, Isentos e não Tributados e o Novo Ripi

Ricardo Lodi Ribeiro

1. Introdução

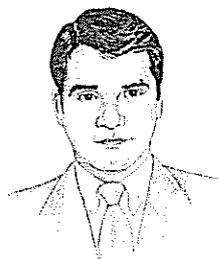
A polêmica sobre o direito de crédito de IPI na aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem imunes e classificados como não tributados ganhou um novo capítulo com a edição do novo regulamento do IPI pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. No novo diploma regulamentar, o Poder Executivo, modificando a disciplina do Ripi/02, limitou o direito de crédito do imposto relativo aos insumos imunes àqueles cuja desoneração constitucional decorre das exportações, a exemplo do que vinha entendendo a Receita Federal. Também excluiu o direito de crédito em relação aos insumos adquiridos na fabricação de produtos classificados como não tributados (NT) pela Tabela do IPI, independentemente da natureza jurídica dessa intributabilidade. Porém, como se demonstrará a seguir, tal disciplina não só inova o ordenamento jurídico, extrapolando o poder regulamentar, como viola o arcabouço constitucional e legal atinente à matéria.

2. A não Cumulatividade do IPI e o Direito de Crédito dos Insumos

A não cumulatividade é característica dos impostos multifásicos, ou seja, aqueles que incidem sobre as várias etapas da cadeia econômica. Incidindo sobre todas as fases da cadeia, a carga tributária chegaria ao contribuinte geometricamente elevada, não fosse a não cumulatividade.

O mecanismo consiste na autorização para que o contribuinte deduza o valor de imposto relativo às etapas anteriores da cadeia econômica do valor incidente na operação por ele praticada. Assim, é efetuada a compensação em uma conta-corrente de créditos e débitos, onde os primeiros são os valores incidentes sobre os contribuintes que o antecederam na cadeia e que foram embutidos no preço pago pelo contribuinte do IPI. Os últimos são os valores incidentes na operação por ele praticada. Portanto, são elementos da conta-corrente:

- créditos - relativos ao imposto incidente (ou que deveria incidir, caso não houvesse isenção ou imunidade)



Ricardo Lodi Ribeiro é Professor Adjunto de Direito Financeiro da UERJ, Coordenador da Pós-graduação em Direito Tributário da FGV - Direito - Rio, Doutor em Direito pela UGF, Mestre em Direito Tributário pela Ucam, Ex-procurador da Fazenda Nacional e Advogado

sobre o produtos adquiridos pelo contribuinte do IPI, e utilizados como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem na fabricação do produto industrializado;

- débitos - a tributação incidente sobre a operação em questão, calculada pela aplicação da alíquota do imposto sobre a sua base de cálculo;

- saldo - resultado positivo ou negativo da conta.

Se o saldo for devedor, o contribuinte irá recolher a diferença ao final do período de apuração. Caso contrário, se o saldo for credor, o contribuinte pode aproveitar esses créditos no período de apuração seguinte. Com isso, cada contribuinte só irá recolher, em tese, o IPI incidente sobre o valor que agrega à mercadoria.

Como exemplo prático da não cumulatividade no IPI, imaginemos que um industrial adquire diversas matérias-primas que serão utilizadas como insumo em seu produto industrializado. O IPI incidente sobre as operações anteriores, que foi por ele suportado no preço destes, totaliza R\$ 45,00. Tem o industrial o direito de se creditar de R\$ 45,00. O IPI incidente sobre o preço do produto industrializado e vendido pelo industrial é de R\$ 70,00. É esse valor que irá se debitar. Deste modo, em sua conta-corrente teremos um saldo devedor de R\$ 25,00. É esta quantia que será recolhida.

A Constituição Federal garante aos contribuintes do IPI a aplicação da não cumulatividade nos termos do artigo 153, parágrafo 3º, II, CF, *in verbis*:

“§ 3º 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 (...).”

No plano infraconstitucional, a não cumulatividade do IPI é assegurada pelo sistema de créditos e débitos regulado pelo artigo 49 do CTN e pela Lei nº 4.502/64, por meio do regime do *crédito físico*, diferentemente do que ocorre no ICMS. Ou seja, somente as matérias-primas (MP), o material de embalagem (ME) e os produtos intermediários que integrem fisicamente o produto podem ser creditados (PI). Porém, o próprio legislador tem abrandado um pouco o rigor do creditamento físico admitindo que os produtos refratários (ou seja, aqueles que são inteiramente consumidos no processo produtivo) sejam creditados,¹ inclusive aqueles que sofrem desgaste paulatino, desde que seja consumido em tempo razoável e não sejam bens do ativo fixo, uma vez que o Ripi/10 não exige que o bem refratário seja consumido imediatamente.

Questão polêmica diz respeito à existência do crédito nas entradas de insumos destinados a fabricação de produtos beneficiados por imunidade, isenção, não incidência em sentido estrito e alíquota zero. No regime constitucional passado, anterior à EC nº 23/83, era pacífica a jurisprudência do STF,² no sentido de que, quando houvesse uma isenção ou não incidência expressamente determinada pelo legislador em uma das operações da cadeia multifásica, tais operações geravam direito do sujeito passivo ao crédito do ICM e do IPI, a fim de que os contribuintes que suce-

¹ O art. 226, I, do Ripi/10 admite o creditamento dos produtos refratários desde que não integrem o ativo fixo.

² STF 1ª Turma RE nº 102.843/SP. Rel. Min. Sydney Sanches DJU 08/03/1985 p. 2.603; STF 2ª Turma RE nº 97.541/SP. Rel. Min. Moreira Alves. DJU 30/09/1983. p. 14.966

dem o isento na cadeia econômica não tivessem que suportar a carga tributária relativa às operações anteriores à isenção ou não incidência determinada pela lei.

Ocorre que com a referida Emenda Constitucional, bem como com a disciplina estabelecida pelo artigo 155, parágrafo 2º, II, da atual Constituição Federal, relativas respectivamente ao ICM e ao ICMS, as operações imunes, isentas e objeto de não incidência passaram a não gerar créditos e acarretar a anulação de todos os créditos relativos a operações anteriores, salvo disposição legal em contrário. Porém, tal ressalva não se aplica ao IPI, onde prevalece o direito ao crédito integral, como se não houvesse a não incidência legalmente qualificada. É que a disciplina de anulação dos créditos em relação ao ICMS é medida constitucional que excepciona a aplicação do princípio da não cumulatividade, uma vez que o contribuinte que adquire bens beneficiados com a isenção ou imunidade, ao dar saída em seu próprio produto sofrerá a incidência do imposto de forma cumulativa.

Tal afirmativa se mostra evidente quando se sabe que a tributação sobre o valor agregado no Brasil difere operativamente da sistemática dos impostos sobre valor adicionado na Europa e nos Estados Unidos, onde o IVA incide sobre a diferença entre a base de cálculo de cada uma das operações da cadeia (base por base). Em nosso País, ao contrário, a tributação sobre o valor agregado é atingida por meio do princípio da não cumulatividade, com o imposto incidindo sobre toda a base de cálculo da operação tributada, permitindo-se o direito de crédito do imposto pago nas etapas anteriores da cadeia (imposto por imposto).

Assim, no nosso regime, se o contribuinte não tiver direito sobre o crédito relativo às operações anteriores, sejam elas tributadas ou não, todo o imposto recolhido nas etapas que antecedem a operação isenta ou imune voltará a ser exigido, pois a alíquota será aplicada sobre a integralidade da base de cálculo da operação praticada pelo contribuinte em questão sem qualquer desconto relativo a créditos.

Por outro lado, negar crédito ao isento e determinar a anulação dos créditos das etapas anteriores faz com que a isenção ou imunidade tenha como único beneficiário este contribuinte, e não os que lhe sucedem na cadeia econômica, tampouco o consumidor final. Ao contrário, estes têm a carga tributária elevada pela anulação dos créditos relativos aos impostos pagos nas etapas que antecederam a isenção, uma vez que estes montantes voltarão a ser exigidos, gerando o fenômeno da cumulatividade tributária e o aumento de preço do produto. Na verdade, do ponto de vista tributário, a cadeia econômica é reiniciada na primeira operação após a isenção ou imunidade. Assim, temos o paradoxo de ter a isenção e a imunidade, cujo fundamento quase sempre está associado ao intento legislativo de reduzir o preço dos bens, servir de instrumento perverso para o aumento da carga tributária, em evidente fraude aos propósitos constitucionais que legitimam os benefícios fiscais e as imunidades.

Porém, no ICMS a anulação dos créditos das operações que antecedem as isenções, bem como a não produção de crédito por estas é medida prevista expressamente pelo artigo 155, parágrafo 2º, II, da Constituição Federal. Não se pode negar o seu caráter de exceção ao princípio da não cumulatividade. Todavia, como exceção que é, não deve ser aplicada analogicamente em relação ao IPI, cuja sistemática constitucional não contempla tal disciplina. Deste modo, o imposto federal se su-

bordina integralmente ao referido princípio constitucional.³ Afinal, em se tratando da não cumulatividade, a anulação de créditos é exceção, e não regra. Vale destacar que, após a Constituição de 1988, o STF reconheceu expressamente o direito ao crédito em relação aos insumos isentos em relação ao IPI, uma vez que a disposição constitucional em contrário é relativa tão somente ao ICMS.⁴ Porém, com a nova composição da Corte, o posicionamento foi revisto, exigindo-se expressa previsão legal para o creditamento,⁵ como a seguir será demonstrado.

3. A Distinção entre Imunidade, Isenção, Alíquota Zero e não Incidência em Sentido Estrito e o Direito de Crédito de IPI

É muito comum a confusão conceitual entre os institutos da imunidade, da isenção e da não incidência em sentido estrito, sendo oportuno estabelecer a distinção entre as três modalidades de *não incidência em sentido amplo*, a fim de pesquisar a correta disciplina em relação ao creditamento de IPI em operações imunes, isentas e não tributadas.

Sendo as imunidades espécies do gênero *não incidência em sentido amplo*, pressupõem a não ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Nesse particular se aproximam da *isenção*⁶ e da *não incidência em sentido estrito*, mas se distanciam do instituto da *alíquota zero*, em que ocorre o fato gerador. Porém, a não incidência em sentido estrito caracteriza-se pela não inserção do fato econômico considerado na descrição da hipótese de incidência tributária. Assim, pode-se dizer que não incide IPTU sobre os imóveis rurais. Ou sobre os semoventes. Como o exemplo demonstra, a não incidência em sentido estrito pode decorrer de uma situação que não foi incluída no campo de incidência considerado por estar inserida na competência tributária relativa a outro imposto - como é o caso do imóvel rural sobre o qual incide o ITR -, ou por ser uma situação que não se insere na competência tributária de qualquer ente federativo.

Também é possível que determinada situação jurídica esteja incluída na competência tributária da entidade tributante, mas esta não a exerça, uma vez que a lei instituidora do tributo não a previu. Nessa situação, a não incidência em sentido estrito se caracteriza como renúncia de receita, a partir do não esgotamento da competência tributária pelo seu titular. É o caso da incidência do imposto de importação na arrematação dos bens abandonados ou levados a leilão. O CTN previu essa possibilidade nos artigos 20, III, e 22, II, mas o DL nº 37/66, que instituiu o imposto de importação, não prescreve essa hipótese de tributação. Muitas vezes, o legislador tributário insere, apenas para fins didáticos, a não incidência em sentido es-

³ No mesmo sentido: BOITALLO, Eduardo Domingos. *IPI - Princípios e Estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009. p. 42; COSTA, Alcides Jorge. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009. p. 30; MELO, José Eduardo Soares de. *IPI - Teoria e Prática*. São Paulo: Malheiros, 2009. pp. 177-179.

⁴ STF, Pleno, RE nº 212.484-2/RS, Rel. p/ acórdão: Min. Nelson Jobim, DJU de 27/11/1998. p. 22.

⁵ STF, Pleno, RE nº 353.657/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, DJU de 07/03/2008. p. 502.

⁶ O texto parte do pressuposto de que a isenção é uma não incidência legalmente qualificada, como defende a corrente doutrinária majoritária na esteira de José Souto Maior Borges (*Teoria Geral da Isenção Tributária*, 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 155), e não uma dispensa legal do pagamento do tributo, conforme sustentava Rubens Gomes de Sousa (*Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 97).

trito no texto da lei. Contudo, não é tal previsão que afasta a incidência do tributo do caso concreto, mas a sua não inclusão na hipótese de incidência. A doutrina denomina esse fenômeno de *isenção imprópria*⁷ ou *não incidência legal*.⁸ Dada a sua natureza meramente declaratória, a revogação da norma que a prevê não restabelece a incidência. Exemplo de isenção imprópria ou não incidência legal é o inciso VIII do artigo 3º da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir) que declara a intributabilidade do ICMS nas operações de arrendamento mercantil, já que esta tem a natureza jurídica de prestação de serviços, tributada pelos municípios por meio do ISS (Lista de Serviços Anexa à LC nº 116/03, item 10.04).

Por outro lado, a isenção e a imunidade se referem a situações que, em tese, estariam descritas na hipótese de incidência. Porém, a aplicação desta última norma é afastada pela aplicação de outra norma que, entrando em relação de antinomia com esta, determina a não incidência. Voltando ao exemplo do IPTU, a hipótese de incidência determina que o imposto seja cobrado sobre a propriedade, domínio útil e posse de todos os imóveis localizados na zona urbana dos municípios. Porém, outra norma jurídica estabelece que os imóveis pertencentes aos ex-combatentes da Força Expedicionária Brasileira que lutaram na Segunda Guerra Mundial não sofrem a incidência do imposto.⁹ Aqui, a norma de não incidência, uma lei municipal, é da mesma hierarquia da norma de incidência. Neste caso, a antinomia entre elas é resolvida pelo critério da especialidade, com o afastamento da hipótese de incidência (lei geral) em função da aplicação da norma de isenção (lei especial). Por isto é que nesta não ocorre o fato gerador. Por outro lado, temos imóveis localizados na zona urbana do município que são destinados à prática de cultos religiosos. A Constituição Federal, no seu artigo 150, VI, *b*, veda a tributação dos templos de qualquer culto. Temos uma imunidade, onde a antinomia entre a regra de incidência e a de não incidência, no caso a Constituição Federal, resolve-se pelo critério hierárquico. Pela supremacia da norma constitucional imunizante, afasta-se a aplicação da lei de incidência.

Assim, a distinção entre a não incidência em sentido estrito, a isenção e a imunidade é que na primeira a não aplicação da lei tributária ao caso concreto é derivada da própria descrição da hipótese de incidência que não o prevê; enquanto na isenção e na imunidade, outra norma jurídica afasta a aplicação da hipótese de incidência. A diferença é que na isenção esta norma é uma lei da mesma hierarquia da norma de incidência, enquanto na imunidade é a Constituição Federal.

⁷ TORRES Ricardo Lobo *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 15ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008 p. 307; BORGES José Souto Maior *Teoria Geral da Isenção Tributária* São Paulo: Malheiros, pp. 208-209.
⁸ MACHADO Hugo de Brito *Curso de Direito Tributário* 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 230.
⁹ No Município do Rio de Janeiro a isenção de IPTU do ex-combatente é prevista no artigo 61, XI, do Código Tributário do Município. Lei nº 691/84, *in verbis*: "Art. 61- Estão isentos do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana: : XI - o imóvel de propriedade de ex-combatente da Segunda Guerra Mundial, assim considerado o que tenha participado de operações bélicas como integrante do Exército da Aeronáutica da Marinha de Guerra e da Marinha Mercante inclusive o de que seja promitente comprador, cessionário ou usufrutuário vitalício, enquanto nele residir, mantendo-se a isenção ainda que o titular venha a falecer desde que a unidade continue a servir de residência à viúva ou o filho menor ()"

Não havendo, como vimos, distinção ontológica entre a isenção e a imunidade, senão quanto ao seu veículo, já que a última é determinada pela Constituição, enquanto a primeira é determinada pela lei, reconhecer o direito de crédito somente em relação à primeira significa dar maior relevância às opções do legislador ordinário, ou até mesmo do Poder Executivo como ocorre na redução da alíquota do IPI a zero, do que às decisões do Poder Constituinte, em grave subversão da supremacia e da força normativa da Constituição.

Deste modo, todas as não incidências constitucionalmente qualificadas relativas ao IPI (e não só as decorrentes da imunidade específica prevista no artigo 153, parágrafo 3º, III, CF para a exportação de produtos) geram direito de crédito, como as imunidades dos impostos, previstas nas quatro alíneas do artigo 150, VI, CF, e a imunidade das operações estratégicas relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

As mesmas conclusões devem ser adotadas em relação ao instituto da alíquota zero que, embora se distinga da isenção, uma vez que a primeira pressupõe a incidência do fato gerador inexistente na última, tem em comum com esta a disciplina relativa ao princípio da não cumulatividade. Nos dois institutos, a anulação dos créditos gera efeito cumulativo, uma vez que em ambos os casos temos uma operação que, independentemente da problemática quanto à ocorrência do fato gerador, está inserida na cadeia do IPI, sendo frequente a existência de operações tributadas que antecedem à isenção ou à alíquota zero. O mesmo fenômeno não ocorre na não incidência em sentido estrito, onde a operação não é tributada por estar fora do campo hipotético de incidência do IPI, uma vez que o seu produto não sofreu qualquer processo de industrialização, não gerando direito de crédito.

4. O artigo 11 da Lei nº 9.779/99

Após a decisão do STF que reconheceu o direito de crédito de IPI incidente sobre os insumos destinados à fabricação de produtos isentos, o legislador reconheceu expressamente o direito de crédito em relação às operações isentas ou tributadas com a alíquota zero, por meio do artigo 11 da Lei nº 9.779/99, que dispõe:

"Art. 11. 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 nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda."

Trata-se de um dispositivo legal meramente declaratório, que se aplica inclusive às entradas anteriores à lei,¹⁰ uma vez que decorre diretamente do próprio princípio da não cumulatividade do IPI, incluindo os casos em que o produto está inserido, ainda que abstratamente, no campo de incidência do imposto, mas em que não

¹⁰ É abundante a doutrina sobre a natureza declaratória do artigo 11 da Lei nº 9.779/99, como decorrência do princípio da não cumulatividade. Por todos: COSTA Alcides Jorge *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS* São Paulo: Dialética, 2009, pp. 28-31.

haverá pagamento por conta de alíquota zero, ou não haverá incidência em razão do afastamento do fato gerador pela aplicação de uma norma de não incidência, seja ela constitucional, seja legal. Assim, o dispositivo aplica-se não só à isenção e à alíquota zero, mas também às imunidades.

Embora a nossa Corte Suprema tivesse aceitado o direito de crédito no que se refere à alíquota zero, antes mesmo da previsão legal expressa do artigo 11 da Lei nº 9.779/99,¹¹ a questão voltou a ser debatida em face da alteração na composição do tribunal, que mudou seu entendimento no sentido de negar o direito de crédito relativo ao período anterior à previsão legal,¹² dando a esta natureza constitutiva. Também em relação ao aproveitamento pelo contribuinte de operação isenta ou submetida à alíquota zero de créditos originados na aquisição de insumos tributados, que também não tem previsão legal, o STF negou o direito em decisão com repercussão geral.¹³

Porém, somos de opinião de que o princípio da não cumulatividade, sem as ressalvas constitucionais existentes no ICMS (artigo 155, parágrafo 2º, II, b), garante o direito de crédito em relação aos insumos adquiridos em operações em que há imunidade, isenção e alíquota zero, independentemente de previsão legal expressa. Do mesmo modo, as operações imunes, isentas e com alíquota zero, geram créditos para as operações subsequentes, uma vez que no IPI o princípio da não cumulatividade tem aplicação integral, a ele não se aplicando a exceção constitucional relativa ao ICMS. Porém, o mesmo não se dá no que se refere às operações onde não há incidência do imposto (não incidência em sentido estrito), que não geram créditos para as operações subsequentes.

5. O Reconhecimento Administrativo do Direito de Crédito Relativo aos Insumos Utilizados na Fabricação de Produtos Imunes

Partindo da premissa fazendária e jurisprudencial de que o direito de crédito relativo aos insumos utilizados na fabricação dos produtos relativos à isenção ou alíquota zero decorre exclusivamente do artigo 11 da Lei nº 9.779/99, e não do princípio da não cumulatividade (posicionamento que não merece a nossa adesão), discute-se se o dispositivo englobaria também os insumos destinados à fabricação dos bens imunes.

Nesse sentido, o Poder Executivo, por meio do antigo Ripi/02 (Decreto nº 4.544/02), artigo 195, parágrafo 2º, reconheceu o direito nos seguintes termos:

“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

(...)

¹¹ STF, Pleno, RE nº 212.484/RS, Rel. p/ acórdão Min. Nelson Jobim, DJU de 27/11/1998, p. 22.

¹² STF, Pleno, RE nº 353.657/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, DJU de 07/03/2008, p. 502. No mesmo sentido decidiu o Carf: “Súmula nº 21. O direito ao aproveitamento dos créditos do IPI decorrentes da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na fabricação de produtos cuja saída seja com isenção ou alíquota zero, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779 de 1999, alcança exclusivamente os insumos recebidos pelo estabelecimento contribuinte a partir de 1º de janeiro de 1999.”

¹³ STF, Pleno, RE nº 562.980/SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, DJe 167, pub. 04/09/2009.

§ 2º O saldo credor de que trata o § 1º, 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 (Lei nº 9.779, de 1999, art. 11).”

No entanto, o Novo Regulamento do IPI, o Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, no seu artigo 251, parágrafos 1º e 2º, limitou o direito de crédito às imunidades decorrentes de exportação, *in verbis*:

“Art. 251. Os créditos serão escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade:

I - nos casos dos créditos básicos, incentivados ou decorrentes de devolução ou retorno de produtos, na efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial;

II - no caso de entrada simbólica de produtos, no recebimento da respectiva nota fiscal, ressalvado o disposto no § 3º;

III - nos casos de produtos adquiridos para utilização ou consumo próprio ou para comércio, e eventualmente destinados a emprego como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos para os quais o crédito seja assegurado, na data da sua redestinação; e

IV - nos casos de produtos importados adquiridos para utilização ou consumo próprio, dentro do estabelecimento importador, eventualmente destinado a revenda ou saída a qualquer outro título, no momento da efetiva saída do estabelecimento.

§ 1º Não deverão ser escriturados créditos relativos a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem que, sabidamente, se destinem a emprego na industrialização de produtos não tributados - compreendidos aqueles com notação ‘NT’ na Tipi, os imunes, e os que resultem de operação excluída do conceito de industrialização - ou saídos com suspensão, cujo estorno seja determinado por disposição legal.

§ 2º O disposto no § 1º não se aplica aos produtos tributados na Tipi que estejam amparados pela imunidade em decorrência de exportação para o exterior.”

Todavia, como se verifica do cotejo entre o artigo 11 da Lei nº 9.779/99 com o novo Regulamento, tal restrição não tem amparo legal. Independentemente do caráter declaratório do artigo 11 da Lei nº 9.779/99 englobar também a imunidade, interpretar o dispositivo legal restritivamente, de modo a excluir as operações imunes do direito legalmente reconhecido às isenções e alíquotas zeros, significa não só contrariar a sua literalidade, uma vez que a expressão legal *inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero* não é restritiva, e sim ampliativa, mas também subverte a pauta de valores constitucionais, dando às imunidades menor tutela do que às isenções, negligenciando a natureza idêntica das duas modalidades de não incidência normativamente qualificada.

Por outro lado, ainda que o princípio constitucional da não cumulatividade não garantisse o direito de crédito em relação aos insumos imunes, e o artigo 251 do Decreto nº 7.212/10 (Ripi/10) expressasse a correta interpretação do artigo 11 da Lei nº 9.779/99, o que só se admite para fins de argumentação, a introdução da nova interpretação do Poder Executivo, que restringisse o direito de crédito dos contribuintes, só poderia ser aplicada em relação a produtos ingressados no estabelecimento industrial ou equiparado após a entrada em vigor do novo regulamento, em res-

peito ao artigo 146 do CTN, que protege o contribuinte contra a mudança do critério jurídico adotado na interpretação da lei tributária, e que prestigia o princípio da confiança legítima do contribuinte.

De fato, o Ripi/02 interpretava o artigo 11 da Lei nº 9.779/99 de forma a acolher o direito de crédito em relação aos insumos destinados à fabricação de produto imune. Posteriormente, o Ripi/10 deu outra interpretação ao dispositivo legal mais onerosa ao contribuinte, restringindo o direito de crédito às imunidades decorrentes de exportação. Trata-se de mudança de critério jurídico adotado pela Administração Pública na interpretação da lei, a que alude o referido artigo 146 do CTN, fundado no princípio da proteção à confiança legítima.

Como decorrência do valor da segurança jurídica, bem como da dimensão principiológica da irretroatividade das leis tributárias, que não se limita à ação do Poder Legislativo, se estendendo também aos aplicadores do Direito, o princípio da proteção da confiança legítima, surgido no Direito Administrativo alemão, chegou ao Direito Tributário brasileiro, seja por obra do legislador, seja pela atuação dos tribunais, merecendo uma adequada configuração a ensejar uma aplicação que atenda à Segurança Jurídica numa dimensão plural, característica ao Estado Social e Democrático de Direito.

A proteção à confiança quanto à certeza e ao sentido das normas jurídicas surge em meio à tensão entre flexibilidade e estabilidade, sendo resultado da ponderação entre dois pressupostos antagônicos: a necessidade de garantir a conservação de estados de posse uma vez obtidos em face de modificações jurídicas posteriores (segurança jurídica subjetiva como proteção à confiança) e o dever do Estado de eliminar as posições antijurídicas (segurança jurídica objetiva como legalidade). Tratando-se de um conflito interno entre dois princípios inspirados no valor da Segurança Jurídica, este irá presidir os critérios de decisão sobre qual deles deve prevalecer no caso concreto, juntamente com os outros interesses tutelados pela norma violada pelo ato ilegal.

Por isso, tendo a natureza de princípio, e não de regra, o que viabiliza sua prevalência sobre a legalidade como resultado de um juízo de ponderação, a proteção à confiança legítima não tem atuação uniforme, apresentando-se de modo muito diferente de acordo com o âmbito da norma, e variando, no caso particular, conforme os atos jurídicos em que se funda, a dignidade da confiança a ser protegida, a boa-fé do administrado, os fundamentos e o peso a favor da modificação, as consequências jurídicas da alteração etc.¹⁴

Fruto dessa ponderação legislativa, o artigo 146 do CTN se refere à manutenção da interpretação administrativa da lei tributária que fixa um determinado entendimento favorável ao contribuinte, dentre os sentidos possíveis oferecidos pela literalidade da lei. Se a Administração identifica como correta uma determinada interpretação da norma e depois verifica que esta não é a mais adequada ao Direito, tem o poder-dever de, em nome de sua vinculação com a juridicidade e com a lega-

¹⁴ MAURER, Hartmut. *Elementos de Direito Administrativo Alemão*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2000. pp. 68-69.

lidade, promover a alteração do seu posicionamento. Porém, em nome da proteção à confiança legítima, deve resguardar o direito do contribuinte em relação aos lançamentos já realizados.¹⁵

Embora o referido dispositivo legal se refira apenas à irreversibilidade do lançamento já efetuado, a tutela da segurança do contribuinte não depende de ter havido a constituição do crédito tributário, se aplicando a qualquer posicionamento da Administração que promova a nova interpretação da norma fiscal em relação a fatos geradores já praticados,¹⁶ incluindo a concessão de isenção, anistia, remissão e moratória.¹⁷ Assim, a proteção se aplica também aos processos de consulta,¹⁸ aos pareceres normativos, aos atos declaratórios ou a qualquer outra manifestação administrativa que adote determinado critério de interpretação da norma, seja em relação ao sujeito passivo, seja em relação a outro contribuinte que esteja em situação legal e fática idêntica.

Portanto, se o tratamento fiscal mais favorável ao contribuinte dado pelo Ripi/02 advém da lei, por meio da interpretação extraída de um dos sentidos oferecidos pelo seu próprio texto, deve ser aplicada a regra do artigo 146 do CTN que, por já ser fruto de um juízo de ponderação pelo legislador entre a segurança e a legalidade, não comporta nova composição pelo aplicador, não tendo este outra opção, a não ser a prevalência da proteção da situação mais benigna.

Note-se que essa ponderação legal não fragiliza a legalidade, pois tanto a solução anteriormente adotada pela autoridade administrativa (mais favorável ao contribuinte), quanto aquela posteriormente aplicada (mais favorável ao Fisco), são contempladas pela literalidade da lei.¹⁹ Nesse caso, existe norma emanada da fonte constitucionalmente competente para a concessão do tratamento fiscal benéfico, havendo apenas uma controvérsia quanto à interpretação do seu texto, cuja impre-

¹⁵ TIPKE, Klaus. "La Retroactividad en Derecho Tributario". In: AMATUCCI, Andrea (org.) *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá: Temis, 2001. p. 351. "A la hora de aplicar es necesario considerar, como regla general, que se debe decidir de manera que no se incline en forma desfavorable al contribuyente según los criterios de interpretación que han guiado su propio comportamiento". No mesmo sentido: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte - Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. pp. 241 e ss.

¹⁶ Pela extensão da proteção do contribuinte contra a mudança de critério adotado pela Administração para além do lançamento: DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Notas de Atualização de BALEEIRO, Alionar. Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 812. "Mas o ideal - por razões de segurança jurídica e equidade - seria que estendêssemos à Administração o princípio da irretroatividade de forma mais ampla (e não apenas quando já efetuado o lançamento tributário). Trata-se de erro grave limitar o princípio da irretroatividade às leis, como alerta Klaus Tipke na Alemanha e, em geral, a Corte Suprema daquele país". No mesmo sentido: COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 660; AMARO, Luciano. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 354; e MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. V. III (artigos 139 a 218). São Paulo: Atlas, 2005. p. 126.

¹⁷ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. "Revisão da Legalidade do Lançamento Tributário e a Coisa Julgada Administrativa em Matéria Fiscal". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário - Volume 9*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 34.

¹⁸ Sobre a vinculação da Administração ao resultado da consulta fiscal: STF 2ª Turma RE nº 131.741. Rel. Min. Marco Aurélio. DJU 24/05/1996. p. 243.

¹⁹ Sobre os sentidos possíveis da literalidade da lei como limite da interpretação: LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. de José Lamago. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 501; RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 97.

cisão linguística suscita dúvidas sobre a coordenação do tipo legal aos dados da realidade relativos a determinado contribuinte. Em razão de tais dúvidas, a Administração deve procurar reduzir as imprecisões conceituais, estabelecendo certeza à situação concreta.

É bem verdade que a interpretação do Ripi/10 não foi a primeira, no âmbito do Poder Executivo, a restringir o direito de crédito dos insumos oriundos da imunidade para produtos exportados. O artigo 2º do Ato Declaratório Interpretativo nº 5, de 17 de abril de 2006, do Secretário da Receita Federal, estabeleceu a mesma restrição nos seguintes termos:

“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;

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.”

No entanto, é forçoso reconhecer que o princípio da hierarquia que ilumina as relações entre as autoridades do Poder Executivo não permite que uma interpretação dada a uma lei pelo Presidente da República por meio de um decreto que consolida o Regulamento do imposto seja revogada por um ato do Secretário da Receita Federal. Logo, o referido ato interpretativo é inteiramente inconstitucional, não tendo o condão de afastar a interpretação administrativa dada pelo Ripi/02, que prevaleceu até a introdução do Ripi/10, que o revogou.

6. O Novo Ripi e o Direito de Crédito Relativo aos Insumos Destinados ao Fabrico de Produtos Imunes ou Isentos Classificados como NT (não Tributados)

Embora os produtos que estão fora do campo de incidência do IPI por não sofrerem processo de industrialização (não incidência em sentido estrito) sejam corretamente classificados pela Tabela do IPI como não tributados (NT), não sendo suscetíveis, como vimos, ao regime de creditamento, é forçoso reconhecer que a adoção da referida sigla pela tabela não adota o critério técnico-jurídico adequado, uma vez que elenca como NT produtos que sofreram processo de industrialização, sendo sua intributabilidade derivada de imunidade ou isenção, e não de não incidência em sentido estrito. Entre tantos outros é o caso, por exemplo, do gesso (código 2520.20.90 na Tipi), material obtido por meio do processo de industrialização a partir da transformação da gipsita (código 2520.10.1). Na Tipi conta como NT, mas trata-se de verdadeira não incidência determinada pelo legislador (isenção). O mesmo fenômeno é encontrado em operações imunes, como os combustíveis e derivados de petróleo, imunizados pelo artigo 155, parágrafo 3º, CF, mas que constam na

tabela como sendo NT, como é o caso da gasolina (código 2710.11.59). Evidentemente, se os itens classificados como NT na Tipi não derivam de não incidência em sentido estrito, mas de imunidade ou isenção, o direito de crédito deve ser reconhecido nos termos do artigo 11 da Lei nº 9.779/99.

Por isso, merece cuidado a aplicação da Súmula nº 24 do Carf²⁰ que não admite o direito de crédito estabelecido pelo artigo 11 da Lei nº 9.779/99 em relação aos insumos adquiridos para a fabricação de produto classificado como NT. Há que se fazer uma interpretação restritiva desse posicionamento, a fim de excluir a sua aplicação em relação às operações que, embora dentro do campo de incidência do IPI, têm a incidência do imposto afastada por imunidade ou isenção.

Pela mesma razão, devem ser interpretados restritivamente os termos do já citado parágrafo 1º do artigo 251 do novo Regulamento do IPI, no sentido de só reconhecer a classificação NT como óbice à aplicação do direito de crédito garantido pelo artigo 11 da Lei nº 9.779/99, quando esta derivar da não incidência em sentido estrito, e não da imunidade e da isenção, uma vez que os insumos destinados à fabricação dos produtos por elas beneficiados geram direito de crédito, ainda que a Tipi os classifique como NT.

7. Conclusões

Diante de todo o exposto, se conclui que:

- a) o aproveitamento dos créditos de IPI decorrente de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem imunes, qualquer que seja o dispositivo constitucional imunizante, é decorrência do princípio da não cumulatividade, o que foi reconhecido pelo artigo 11 da Lei nº 9.779/99 e pelo artigo 195 do Ripi/02;
- b) a introdução do artigo 251 do Ripi/10 não em o condão de restringir o direito de crédito aos insumos imunizados pelo artigo 153, parágrafo 3º, III, CF, negando-o em relação às demais imunidades, por violar o princípio da não cumulatividade e o artigo 11 da Lei nº 9.779/99;
- c) ainda que assim não fosse, a introdução do novo critério de interpretação administrativa dado pelo artigo 251 do Ripi/10 não pode retroagir para atingir a entradas de insumos anteriores à sua vigência, em respeito ao princípio da proteção à confiança legítima do contribuinte e ao artigo 146 do CTN;
- d) a expressão NT contida no parágrafo 1º do artigo 251 do Ripi/10, estabelecida como óbice ao reconhecimento do direito de crédito nos termos do artigo 11 da Lei nº 9.779/99, não se aplica aos casos em que a não incidência do IPI deriva de isenção e de imunidade.

²⁰ Carf: “Súmula nº 24 Não há direito aos créditos do IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na Tipi como NT”