

DOI: <https://doi.org/10.23925/ddem.i3.51566>

Licença Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional

## A AXIOMÁTICA CONSTITUCIONALIDADE DO DIREITO AO CRÉDITO DE IPI NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS IMUNES, ISENTOS, NÃO-TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO

THE AXIOMATIC CONSTITUTIONALITY OF THE RIGHT TO OBTAIN IPI CREDIT FROM THE ACQUISITION OF IMMUNE, EXEMPT, NON-TAXED OR ZERO RATE INPUTS

Gustavo Molina<sup>1</sup>  
Raphael Molina<sup>2</sup>

### RESUMO

Este artigo tem por objetivo abordar a influência e aplicabilidade do Princípio da Não-Cumulatividade relativamente ao IPI (artigo 153, § 3º, II, CF/88), conferindo maior enfoque e aprofundamento ao tema da (in)existência do direito ao crédito deste tributo na aquisição de insumos imunes, isentos, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero, cuja atenção e relevância foram revigoradas com a publicação da Súmula Vinculante 58, por meio da qual o Supremo Tribunal Federal reasentou entendimento desfavorável aos contribuintes. Intentando melhor aclarar a problemática e, ato contínuo, demonstrar o equívoco perpetrado pela Corte Suprema, este estudo – após certificar a precedência da Carta Magna no contexto do ordenamento jurídico pátrio, perpassar pelos desdobramentos e dessemelhanças que o Princípio supracitado detém quanto ao ICMS e ao IPI e expor o histórico jurisprudencial atinente à matéria – debruça-se em explanações teóricas e práticas que comprovam ser inafastável o direito ao crédito do IPI nas hipóteses sob análise.

**Palavras-chave:** Competência Tributária; Princípio da Não-Cumulatividade; IPI; Insumos desonerados; Direito ao crédito; Súmula Vinculante 58.

### ABSTRACT

The purpose of this paper is to examine the influence and applicability of the Non-Cumulative Taxation Principle in relation to IPI (article 153, § 3, II, CF/88), giving greater focus and further investigation to the theme of the (in)existence of the right to obtain IPI credit from the acquisition of immune, exempt, non-taxed or zero rate inputs, whose attention and relevance were reinvigorated with the publication of the Binding Precedent 58, through which the Supreme Court reasserted an unfavorable understanding to taxpayers. Intending to better clarify the problem and, then, demonstrate the mistake perpetrated by the Supreme Court, this study –

<sup>1</sup> Especialista em Direito Tributário pela Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (COGEAE - PUC/SP) e Graduado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Advogado. [gutsmolina@gmail.com](mailto:gutsmolina@gmail.com). <https://orcid.org/0000-0001-9850-8176>.

<sup>2</sup> Mestre em Direito das Relações Econômicas Internacionais pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), Membro Associado do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBET) e Graduado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Advogado. [raphaelmolina@molinareis.com](mailto:raphaelmolina@molinareis.com). <https://orcid.org/0000-0002-7321-9711>.

after certifying the precedence of the Magna Carta in the context of the national legal system, going through the developments and dissimilarities that the aforementioned Principle has regarding ICMS and IPI and exposing the history of the jurisprudence related to the subject – concentrates on theoretical and practical explanations that prove that the right to obtain IPI credit is undeniable in the cases under analysis.

**Keywords:** Tax Competence; Non-Cumulative Taxation Principle; IPI; Exempted inputs; Right to credit; Binding Precedent 58.

## INTRODUÇÃO

No início do mês de maio de 2020, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (“STF”) aprovou, por maioria de votos<sup>3</sup>, recente enunciado sumular. Trata-se da Súmula Vinculante 58 que, versando acerca do direito ao crédito relativo ao Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”), assim restou prescrita:

Inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade.

Não é de hoje que o posicionamento do mais alto Tribunal pátrio, conforme se depreende de ligeira observação de sua jurisprudência<sup>4</sup>, volta-se à impossibilidade de creditamento de IPI quando da aquisição de insumos imunes, isentos, não-tributados ou submetidos à alíquota zero. Entretanto, a edição de Súmula Vinculante neste sentido retoma a necessidade de abordagem do presente tema, notadamente em virtude de tal ato normativo, como o próprio *nomen iuris* já nos delata, ostentar força cogente apta a vincular não só os demais órgãos do Poder Judiciário, como também a Administração Pública direta e indireta de quaisquer dos Entes Federativos, em consonância com o artigo 103-A da Constituição Federal.

Nesse contexto, em que pese a corriqueira maestria do STF em sua atuação, o entendimento exarado em suas decisões quanto ao assunto e, agora, sedimentado na Súmula Vinculante 58, *data maxima venia*, não se coaduna com as diretrizes que nossa Carta Magna designou com tamanho preciosismo.

<sup>3</sup> A íntegra da Proposta de Súmula Vinculante em testilha, contendo debates e votos dos Ministros, está disponível em: [http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV\\_58\\_PSV\\_26.pdf](http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_58_PSV_26.pdf). Acesso em 24 mai. 2020.

<sup>4</sup> A título de exemplo, pode-se citar o AgR no RE nº 504.446/SC (Rel. Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 25.03.2014, publicado em 02.05.2014), o AgR no RE nº 783.958/RS (Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 13.05.2014, publicado em 29.05.2014) e o RE nº 398.365/RS (Rel. Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 27.08.2015, publicado em 22.09.2015), sendo, este último, firmado em sede de repercussão geral.

Com a proposta de traçar caminho cognitivo hábil a contestar a conclusão pretoriana, faz-se indispensável perpassar – ainda que brevemente, já que o objetivo deste estudo é trazer ilação com ares de praticidade e acessibilidade a todos – sobre determinados tópicos ditos preliminares e estruturais.

Assim, adotando-se o método dissertativo-argumentativo, o presente trabalho se inicia assentando a sublimidade da *Lex Mater* no cenário do ordenamento jurídico pátrio. Na sequência, partindo ao exame dos chamados princípios constitucionais, direcionam-se os holofotes ao Princípio da Não-Cumulatividade, notadamente com o fito de realçar suas especificidades e, inclusive, distinguir sua aplicação no que tange ao IPI e ao ICMS.

Persistindo em sua marcha intelectual, este artigo, após descrever o histórico da trajetória jurisprudencial relativamente ao tema em comento, concentra-se na demonstração da imperatividade do direito ao crédito de IPI quanto às operações desoneradas supraditas, cuja constatação não só resulta de sólido embasamento doutrinário, como também se certifica com a exposição e apreciação de quadros ilustrativos que, trazendo concretude à argumentação delineada, confirmam o raciocínio ora implementado.

## 1. PRIMAZIA DO TEXTO CONSTITUCIONAL E SUA FEIÇÃO PRINCIPIOLÓGICA

O Direito Positivo brasileiro, isto é, nosso ordenamento jurídico, consubstancia-se no conjunto de normas jurídicas válidas que, vertidas em linguagem de cunho prescritivo (em que se exprimem ordens e comandos), projetam-se a regular o comportamento humano na consecução das mais variadas modalidades de relações intersubjetivas.

Para cumprir tal feito, esta gama de normas disciplinadoras da conduta humana no convívio social se sistematiza em estrutura piramidal, donde aquelas regras localizadas em posições mais elevadas (cuja quantidade é mais escassa), por serem hierarquicamente superiores, fundamentam a criação das demais (que se apresentam em numeral mais abundante), subordinando-as, de sorte que, em caso de antinomias normativas, sobrepõem-se aquelas (superiores) sobre estas (inferiores).

E, no topo desta pirâmide – cuja teoria fora concebida por Hans Kelsen<sup>5</sup> – encontra-se a Constituição Federal, instrumento normativo soberano que a todos os demais subjugua e a

---

<sup>5</sup> Filósofo e jurista austríaco responsável por idealizar a denominada *Norma Hipotética Fundamental*, que, em apertada síntese, corresponderia ao ápice normativo que daria legitimidade e fundamento de validade à Constituição (por isso “Fundamental”), porém, de forma apenas teórica, visto existir somente em tese (por isso “Hipotética”), perfazendo-se em norma metajurídica pressuposta, e não posta no sistema jurídico. Esta noção

respeito do qual se debruçou Norberto Bobbio, cujos ensinamentos, embasados na teoria Kelseniana, merecem nota:

Quanto à pirâmide que representa o ordenamento jurídico, a partir do momento em que o poder e obrigação são dois termos correlatos, se a considerarmos de cima para baixo, veremos uma série de poderes sucessivos: o poder constitucional, o poder legislativo ordinário, o poder regulamentar, o poder jurisdicional, o poder negocial, e assim por diante [...]. (BOBBIO, 2007, p. 202).

Na mesma toada, porém, devotando-se ao específico campo do Direito Tributário, Geraldo Ataliba disciplina com clareza, ressaltando a supremacia da Lei Maior:

O sistema constitucional brasileiro é o mais rígido de quantos se conhece, além de complexo e extenso. Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo. (ATALIBA, 1968, p. 21).

Essa digressão se faz relevante, posto que a Lei Máxima, ao minuciosamente outorgar aos Entes Federativos a prerrogativa de exercitar a competência tributária – possibilitando a instituição, fiscalização e arrecadação de tributos com o escopo de viabilizar a autonomia financeira de cada qual e, por seu turno, assegurar as respectivas autonomias político-administrativas –, não a efetivou como uma “carta branca”, donde se permitiria a regulamentação da matéria dessa estirpe ao alvedrio de tais Entes. Muito pelo contrário, empenhou-se em demarcar a amplitude da competência tributária concedida individualmente a cada um deles, condicionando este exercício ao integral cumprimento dos termos constitucionais – a exemplo dos princípios<sup>6</sup>, verdadeiras “suprarregras” que, detentoras de caráter elementar, norteiam o ordenamento jurídico com o intuito de harmonizá-lo, promovendo homogeneidade ao sistema.

Peremptória, pois, é a afirmação de não ser absoluto o poder de tributar, afinal, a atividade tributária nada mais é do que uma atuação invasiva do Estado (*lato sensu*), na qual se atinge patrimonialmente o sujeito passivo da obrigação tributária em decorrência da prática, por este, de uma conduta tipicamente lícita, vide *caput* do artigo 3º do Código Tributário Nacional.

---

exprime a ideia de mandamento basilar que compele todos a respeitar a Constituição, que se apresenta como dogma.

<sup>6</sup> Sobre o tema, Miguel Reale (2020, p. 304) confere aos princípios a qualidade de “enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, quer para a sua aplicação e integração, quer para a elaboração de novas normas”.

Em vista disto, o legislador constituinte criou balizamentos a esta importante, porém perigosa atividade, com o intuito de resguardar valores e princípios por ele consagrados, especialmente em relação aos direitos e garantias individuais. Por esta razão, quando se faz menção à aptidão dos Entes Federativos para tributar, não se deve dirigir a atenção apenas às regras de competência positiva – que delineiam quais espécies tributárias podem ser por eles instituídas –, mas também às normas constitucionais de competência negativa – que estipulam o campo material constitucionalmente intangível ao poder de exação do Estado (*lato sensu*).

A propósito, é rigorosamente nesse segundo grupo de normas atinentes à competência tributária – alcunhadas de “hipóteses negativas de atribuição de competência” por Ruy Barbosa Nogueira (1992, p. 18) – que se enquadram, à guisa de exemplo, os Princípios Constitucionais Tributários, compreendidos como “proposições prescritivas que integram a norma de competência, condicionando a forma e a matéria das normas que prescrevem, direta ou indiretamente, a instituição, a arrecadação e a fiscalização de tributos” (GAMA, 2020, p. 263).

Aliás, tamanha sua importância e reverência que, embora não estejam explicitamente inseridos no rol do artigo 5º da Constituição Republicana, consistem em nítidas garantias fundamentais dos contribuintes – equiparando-se, portanto, a cláusulas pétreas, com fundamento lastreado no artigo 60, § 4º, IV, da CF/88 –, não podendo ser suprimidos e nem mesmo mitigados, ainda que por meio de emenda constitucional. Isto, inclusive, já foi, há muito, ratificado pelo STF ao convalidar a atribuição da natureza de cláusula pétrea ao Princípio da Anterioridade, tido como “limitação ao poder impositivo do Estado”<sup>7</sup>.

Exatamente neste ínterim de preceitos principiológicos – aos quais Roque Antonio Carrazza (2019, p. 51-52) confere a qualidade de diretrizes, de nortes ao ordenamento jurídico – é que se verifica o Princípio da Não-Cumulatividade, cuja influência ao desenrolar da positivação do Direito se apreciará em seguida.

## 2. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Primado de extrema magnitude ao Direito Positivo brasileiro, o Princípio da Não-Cumulatividade nem sempre esteve alçado aos altiplanos constitucionais. Suas raízes, em verdade, remontam à longínqua Lei nº 2.974/1956<sup>8</sup>, que concebia, em âmbito legal, a não

<sup>7</sup> STF – A Constituição e o Supremo – Item 61 de 378. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigobd.asp?item=%20783>. Acesso em 03 jun. 2020.

<sup>8</sup> Em sua “Décima Oitava” alteração ao Decreto-Lei nº 7.404/1945 (consolidado pelo Decreto nº 26.149/1949), a Lei nº 2.974/1956 dispôs que “os produtos desta alínea pagarão o imposto com base no preço de importação, ou

cumulatividade ao antigo Imposto de Consumo (antecessor do IPI), cuja sistemática restou ainda conservada quando da promulgação da Lei nº 4.502/1964, por meio da qual – notadamente nos artigos 25 e 27 – se autorizava o direito ao crédito referente às operações anteriores e a possibilidade de sua utilização para abatimento do imposto devido.

No entanto, não tardou muito para, seguindo tendência mundial voltada a sublimar o dito princípio a nível constitucional (COELHO, 2020, p. 357), exsurgir a EC nº 18/1965 introduzindo tal sistemática – agora relacionada não só ao IPI, mas também ao ICM (predecessor do ICMS) – no Texto Supremo (*in casu*, na Constituição Federal de 1946).

Mantendo-se incólume pela CF/67, pela EC nº 1/1969 e pela atual CF/88, o princípio se porta como normativa constitucional principiológica direcionada a transmitir noções condizentes ao âmbito material do *modus operandi* da produção das leis, traduzindo diretiva responsável por orientar a imposição fiscal relativa aos tributos plurifásicos, que oneram as diversas etapas da cadeia produtiva ou comercial, tal como ocorre com o IPI e o ICMS.

Desta *orientação*, contudo, não se pode extrair mera *sugestão*. Trata-se, pelo contrário, de prescrição absolutamente *imperativa*, por meio da qual o legislador constituinte imprimiu comando inarredável acerca da tributação multifásica de determinadas exações fiscais.

Não à toa, Roque Antonio Carrazza (2015, p. 421) científica que “*não estamos, na hipótese, diante de simples recomendação do legislador constituinte, mas de norma cogente que, por isso mesmo, nem o legislador ordinário, nem o administrador nem, muito menos, o intérprete podem desconsiderar*” (destaques do autor).

Essa rigidez tem, por óbvio, sua razão de ser. Nesta seara, Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 335), realçando a motivação existencial e a importância do princípio em comento à concretização de valores como os da capacidade contributiva, da uniformidade na distribuição da carga tributária e, por óbvio, da justiça da tributação, tece íncrita lição sobre sua sistemática:

Apresenta-se como técnica que opera sobre o conjunto das operações econômicas entre vários setores da vida social, para que o impacto da percussão tributária não provoque certas distorções já conhecidas pela experiência histórica, como a tributação em cascata, com efeitos danosos na apuração dos preços e crescimento estimulado na aceleração inflacionária.

Ademais, cabe destacar que, com a aplicabilidade deste princípio – que se materializa a partir da dinâmica de direito ao crédito do tributo ao contribuinte na aquisição de determinado

---

do primeiro fabricante, pagando o importador, beneficiador, reformador, transformador ou comerciante o imposto correspondente às diferenças sucessivas entre os preços de aquisição e revenda, até a operação final de venda ao consumidor, obedecidas, a esse respeito, as normas aplicáveis aos produtos da tabela ‘A’”.

bem e a possibilidade de utilização do mencionado crédito para fins de abatimento do *quantum* devido na operação subsequente –, obsta-se que o impacto fiscal seja mais gravoso a cada fase que se perpetua nos referidos ciclos econômicos. Vale dizer, com a observância do método de confronto de créditos e débitos nas operações, tributa-se, na prática<sup>9</sup>, o valor agregado tido em cada operação, tendo como justificativa impedir o “efeito cascata” que, evidentemente, prejudica, em última análise, o consumidor final<sup>10</sup>.

Nessa conjuntura, interessantes são os ensinamentos de Tércio Sampaio Ferraz Júnior (1989, p. 19) que, ao elencar as mazelas trazidas pela cumulatividade oriunda da tributação plurifásica – donde não se permite abatimento de créditos com débitos –, acaba por endossar o quão crucial é a aplicação do Princípio da Não-Cumulatividade, pontuando os infortúnios provindos da superposição em cascata, tais como o alargamento sucessivo das bases de cálculo ao longo da cadeia (o que encarece desmedidamente o preço do produto) e o estímulo à integração vertical das empresas (o que privilegia aquelas de maior dimensão), que trazem graves prejuízos às companhias de menor porte e aos consumidores finais.

Superado seu conteúdo global, passa-se, com desígnio de avançar rumo ao peculiar objeto deste estudo, à abordagem da aplicabilidade do princípio especificamente quanto ao IPI.

## 2.1. Princípio da Não-Cumulatividade do IPI

Transmutando-se as noções retro transcritas à hipótese específica do IPI, que resta perfectibilizada pela autorização da tomada de crédito advinda da aquisição de insumos<sup>11</sup> e a possibilidade de posterior aproveitamento, cabe pontuar que a Constituição Republicana previu, expressamente, a aplicação do regime da não-cumulatividade a este imposto sem quaisquer restrições, consoante clarividente inteligência de seu artigo 153, § 3º, II.

---

<sup>9</sup> No tocante à sua concretude prática, Raquel Mercedes Motta Xavier (2011, p. 79) bem esclarece que o Princípio da Não-Cumulatividade não inibe a multiplicação de incidências “da mesma espécie tributária sobre fatos (operações) interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica”, mas sim “os efeitos econômicos que a cumulatividade provoca”.

<sup>10</sup> Como se sabe, os tributos plurifásicos também se qualificam, regra geral, como indiretos, uma vez que comportam a transmissão do encargo tributário a outros integrantes da cadeia. Nesse aspecto, embora seja o alienante do produto ou da mercadoria (dito *contribuinte de direito*) que integra a relação jurídico-tributária na figura de sujeito passivo e possui o dever jurídico de recolher o tributo, o montante a ele relativo é repassado ao respectivo adquirente do bem (denominado *contribuinte de fato*), que é quem efetivamente suporta o ônus econômico da tributação. Em vista disto, como o impacto fiscal é transferido sucessivamente ao próximo sujeito da cadeia, aquele que sofre o somatório e derradeiro gravame tributário é, obviamente, o último elemento do ciclo econômico: o consumidor final.

<sup>11</sup> Termo utilizado para representar as matérias-primas, os produtos intermediários e/ou os materiais de embalagem que sejam aplicados na industrialização.

Da singela leitura deste dispositivo, verifica-se, de prontidão, que a Carta Magna descarta a necessidade de haver o pagamento do IPI, pelo alienante, para que o direito ao crédito seja assegurado ao adquirente. E não só: dissecando-se a normativa acima com exame sistemático do ordenamento jurídico, vislumbra-se que o direito ao crédito nasce, de maneira autônoma, com a entrada do bem no estabelecimento – ou seja, com sua escrituração regular, de modo a juridicizar o evento “entrada”, tornando-o fato jurídico –, preenchendo-se a chamada *regra-matriz de direito ao crédito*; independe, assim, da existência de débitos relativos ao IPI – débitos estes que se originam, diferentemente, da *regra-matriz de incidência tributária*, configurada na saída do produto, em operação seguinte. Certo é que, havendo débitos, poderá o contribuinte efetuar o encontro de contas; contudo, sua presença é prescindível quanto à constituição do direito ao crédito, até porque, como já referenciado, decorrem (débitos e créditos) de regras-matrizes distintas.

Além do mais, escapando de sua mera literalidade – que poderia levar a crer que somente haveria direito ao crédito com, por exemplo, o destaque em nota fiscal de venda –, impende asseverar que o Princípio da Não-Cumulatividade, conforme esculpido em nosso Texto Básico, garante ao contribuinte o direito ao crédito com o ingresso do produto no estabelecimento que realizou a aquisição, pouco importando se o IPI, na operação anterior, foi devido, cobrado ou pago<sup>12</sup>. É justamente como se posiciona Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 725-726), frisando que é o acordo de vontades que configura o ato relevante para o direito ao crédito. *Ipsis litteris*:

É despiciendo saber se houve ou não cálculo do IPI embutido no valor do produto para justificar o *direito ao crédito*. Este não decorre da cobrança, nem da incidência, nem do pagamento do imposto; nasce da percussão da regra de *direito ao crédito*. [...]

[...] o nascimento do direito ao crédito goza de autonomia, relativamente à norma que cuida da imposição tributária. Portanto, se para a formação do *direito ao crédito* é irrelevante o próprio nascimento da obrigação, muito mais ainda será a circunstância de ter sido ou não extinta essa mesma relação: a cobrança do tributo na operação anterior torna-se sem importância para a formação do direito ao crédito.

Concordando com o caminhar do célebre jurista, cumpre fazer um importante adendo: como o direito ao crédito não depende de qualquer cobrança ou pagamento do IPI na operação antecedente, a prova de que *incidiu* nesta operação é fator determinante não para o nascimento

<sup>12</sup> Em igual sentido disserta Eduardo Domingos Bottallo (2002, p. 47), asseverando que “o direito de crédito em consideração não está preso ao efetivo pagamento do imposto, nas operações anteriores. [...] O abatimento é devido até mesmo nos casos em que as operações anteriores sejam isentas ou, de qualquer outro modo, desoneradas da incidência do tributo”.



do direito ao crédito em si, mas para a quantificação do crédito a ser utilizado quando do “acerto de contas”, decorrente do Princípio da Não-Cumulatividade, em situações que não compreendam “medidas desonerativas” (imunidade, isenção, não-tributação e alíquota zero).

É dizer, se a não-cumulatividade visa a obstar que o tributo seja exigido acumuladamente, autorizando a compensação daquilo cobrado (termo que representa o *quantum* resultante da incidência da exação) na operação precedente com o devido na subsequente para que, em última análise, tribute-se o valor agregado, torna-se lógico que, havendo destaque de quantia na nota fiscal relativa à aquisição de insumo, este montante corresponderá ao crédito que o adquirente poderá se utilizar. Por sua vez, caso não tenha havido *cobrança* (e.g., alíquota zero) na operação de aquisição de determinado insumo, embora não se impeça a apropriação do crédito pelo adquirente, sua monta será atribuída de maneira distinta, como se visualizará mais adiante.

### 3. BREVES RELATOS ACERCA DO HISTÓRICO JURISPRUDENCIAL ATINENTE AO TEMA

Longe de estampar posicionamento linear e uniforme, a Súmula Vinculante 58 apenas reflete o pronunciamento (aparentemente) final do Supremo Tribunal Federal quanto à temática. Afinal, o embate jurídico que engendrou seu advento fora responsável por modelar e remodelar a jurisprudência pátria ao longo dos anos, fato este que pode ser facilmente observado com a apreciação do julgamento, realizado em 15/04/2008, do AgR no RE nº 509.704/SC<sup>13</sup>, no qual a Suprema Corte indicou toda a trajetória e variação de seu posicionamento com o transcorrer do tempo, instante em que defendeu a possibilidade de creditamento do IPI somente na aquisição de insumos isentos.

Primitivamente, o entendimento jurisprudencial era favorável aos contribuintes, tendo-se como esteio, à época, o quanto discutido e devidamente resolvido no julgamento pretoriano acerca do paradigmático RE nº 212.484/RS<sup>14</sup>, no qual se atestou a possibilidade de creditamento de IPI na hipótese de aquisição de insumos submetidos a regime de isenção.

Com a apreciação do caso *in concreto* deste consagrado precedente – que circundava celeuma sobre o creditamento de IPI em operações isentas por empresa relacionada à produção

<sup>13</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AgR no RE n. 509.704/SC. Relator Ministro Cesar Peluso. Julgamento: 15.04.2008. Órgão Julgador: Segunda Turma. DJe: 09.05.2008.

<sup>14</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 212.484/RS. Relator Ministro Ilmar Galvão. Julgamento: 05.03.1998. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. DJ: 27.11.1998.

de refrigerantes –, o relator do recurso, Ministro Ilmar Galvão, estreou o debate esposando tese contrária aos contribuintes ao apostar pela literalidade do artigo 153, § 3º, II, da Carta Magna e a equiparação do regime não-cumulativo do ICMS ao do IPI.

Em que pese seu deslinde argumentativo, o posicionamento escudado pelo ilustre relator fora contraposto pelo Ministro Nelson Jobim que, instaurando divergência que restou seguida pelos demais Ministros, harmonizou a controvérsia com a demonstração da imprescindibilidade da outorga de crédito de IPI em operações isentas do imposto. Dentre os fundamentos mais relevantes para se chegar a esta conclusão, assentou-se que: (i) o impedimento ao direito ao crédito de IPI em operações sujeitas a regime isentivo resulta na anulação do próprio benefício fiscal; (ii) esta anulação converte a isenção em mero diferimento, de sorte que o imposto passaria a ser cumulativo; e (iii) não existe, no Texto Constitucional, qualquer vedação ao creditamento de IPI, havendo restrição unicamente ao ICMS.

Contemplando-se a idoneidade desta última *ratio decidendi* – triunfante, diga-se –, a Suprema Corte, observando que suas explanações se prestavam, à similitude, para quaisquer outras “medidas desonerativas”, decidiu pela ampliação do entendimento aos casos de aquisição de insumos não-tributados ou submetidos à alíquota zero (RE nº 350.446/PR<sup>15</sup>).

Todavia, ao se prosseguir no ziguezague jurisprudencial, verifica-se que, quando do julgamento dos REs nº 370.682/SC<sup>16</sup> e 353.657/PR<sup>17</sup>, retornou-se à percepção inicial, impossibilitando-se o creditamento nos casos de não-tributação e alíquota zero. Não bastasse esta reversão, o posicionamento da Suprema Corte sofreu nova alteração, consoante se averigua da decisão proferida, em 19/08/2014, nos Embargos de Declaração no RE nº 550.218/SP<sup>18</sup>, a partir da qual restou vedado, em todos os casos apontados, o creditamento de IPI.

Justamente esta interpretação – conferida pelo STF à CF/88 e representativa de posicionamento voltado à impossibilidade de direito ao crédito de IPI quando da aquisição de insumos “desonerados” do imposto – perdurou com tamanha constância e rigidez que sucedeu, como um ultimato jurisprudencial, na formalização da novel Súmula Vinculante 58.

---

<sup>15</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 350.446/PR. Relator Ministro Nelson Jobim. Julgamento: 18.12.2002. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. DJ: 06.06.2003.

<sup>16</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 370.682/SC. Relator Ministro Ilmar Galvão. Julgamento: 25.06.2007. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. DJ: 19.12.2007.

<sup>17</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 353.657/PR. Relator Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 25.06.2007. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. DJ: 07.03.2008.

<sup>18</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 550.218/SP. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Julgamento: 19.08.2014. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. DJe: 28.08.2014.

No entanto, como já anunciado nos primórdios deste estudo, a conclusão supra não parece retratar o melhor juízo acerca da matéria, conforme será explorado no item seguinte.

#### **4. INDISPENSABILIDADE DO DIREITO AO CRÉDITO DE IPI E IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO AO REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS**

De acordo com o entendimento sedimentado pelo Poder Judiciário, como o Princípio da Não-Cumulatividade se garantiria com a possibilidade de se compensar aquilo devido em cada operação com o “montante cobrado” nas anteriores, caso a operação antecedente fosse “desonerada” de tributo – e, portanto, não tendo nela sido “cobrado” qualquer valor –, não haveria geração de crédito utilizável quanto à operação subsequente.

Ocorre que, como é notório, o Direito Positivo detém unicidade, motivo pelo qual não se permite a aplicação fria e desconexa de dispositivos individualmente considerados, porquanto representaria interpretação e execução normativa absolutamente insuficiente, deficitária, incompleta. Inviável, portanto, “considerar-se um comando legal isolado no contexto sistemático dos demais comandos legais correlatos e, especialmente, dos princípios que informam a matéria” (GONÇALVES, 2002, p. 45)<sup>19</sup>.

Nesta senda, empreender análise privativa e literal do inciso II do § 3º do artigo 153 da Lei Maior equivale a desconsiderar todo o arcabouço constitucional que arduamente se dedicou o legislador constituinte, incorrendo-se em grave equívoco que Aliomar Baleeiro (1997, p. 593), há muito, já sinalizava resultar de “vício de interpretação na prática constitucional”, donde “a norma constitucional é interpretada de forma isolada através de compartimentos estanques”.

Neste quesito, não é preciso ir longe para encontrar a magnitude semântica do Princípio da Não-Cumulatividade atribuído ao IPI, bastando a verificação, no próprio Texto Constitucional, de dispositivo situado a apenas dois artigos posteriores ao referenciado. Trata-se do artigo 155, § 2º, II, que discorre sobre a aplicação do dito princípio quanto ao ICMS.

Examinando-se a norma susomencionada, é factível perceber que a Carta Política, ao firmar a aplicabilidade do Princípio da Não-Cumulatividade particularmente ao ICMS, trouxe consigo vedação expressa ao creditamento nas hipóteses de isenção e não-incidência. Assim,

---

<sup>19</sup> Empregando idêntica linha de raciocínio, Tércio Sampaio Ferraz Júnior (1989, p. 22-23), versando sobre a “imperiosa lógica que preside o Estado de Direito”, informa ser a responsável por fazer da Carta Política “um complexo harmônico de normas, um sistema dotado de unidade de sentido”, de sorte que o desprezo à sua indivisibilidade perpetraria a quebra de “valores da segurança e da certeza dele estruturalmente constitutivos”.

no que compete a este imposto estadual, salvo disposição de lei em sentido contrário, o direito ao crédito do contribuinte fica tolhido na presença de uma das situações excepcionais elencadas.

Mas por que trazer este deslinde relativo ao ICMS, se o propósito é investigar o direito ao crédito referente ao IPI? Ora, exatamente para comprovar que o legislador constituinte, ao impor o dito princípio a ambos os tributos, efetivou-o de forma distinta a cada um deles.

Nesse diapasão, não se requer grandes elucubrações para identificar que: de um lado, no que tange ao ICMS, a aplicação do princípio em comento não ocorre em sua plenitude, em vista da mitigação advinda das hipóteses restritivas ao creditamento veiculadas pelo artigo 155, § 2º, II, da CF/88; e, de outro, que o referido princípio, quanto ao IPI, não possui qualquer previsão constitucional limitadora da tomada de crédito, seja qual for o caso, conforme se averigua da nítida redação do artigo 153, § 3º, II, e demais dispositivos de âmbito constitucional relativos a este tributo<sup>20</sup>.

Desta feita, ao contrário do que sucede com o ICMS, como o Princípio da Não-Cumulatividade é integral no que diz respeito ao IPI, mesmo nas hipóteses de isenção ou não-incidência relativas a este imposto, não se anulam os créditos relativos às operações anteriores (situação na qual a isenção ou não-incidência está localizada na operação subsequente) nem se veda o direito ao crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes (caso em que a isenção ou não-incidência está situada na operação antecedente).

Nesse ínterim, Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 718), tecendo comentários sobre a abismática distância entre o regime da não-cumulatividade justaposto ao ICMS e aquele conferido ao IPI, estatui categoricamente que:

[...] para o IPI não há qualquer obstáculo na trilha de sua utilização como imposto não-cumulativo, enquanto o mesmo não se passa com o ICMS, em que há limitações impostas pela Constituição, as quais, todavia, podem ser supridas por legislação estadual que disponha em sentido contrário.

Além do mais, de sorte a corroborar com a cognição ora defendida, faz-se relevante breve digressão sobre o Princípio da Legalidade. Portando-se como um dos alicerces fundamentais do Estado Democrático de Direito, este cânone fora consagrado como cláusula pétrea pelo legislador constituinte ao preceituar que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (artigo 5º, II, da CF/88). Aliás, em meio a outros

<sup>20</sup> Essa distinção de tratamento em muito decorre do fato de que, enquanto o IPI se porta como tributo notadamente extrafiscal que objetiva – com o estímulo e desestímulo de certas atividades – a proteção da indústria nacional e a equalização da balança comercial brasileira, o ICMS detém caráter essencialmente fiscal, prestando-se como vigorosa fonte de arrecadação de recursos ao Poder Público. Eis, portanto, a razão de o direito ao crédito no IPI ser pleno e, no caso do ICMS, ser atenuado para preservar a tributação.

dispositivos, reprisou sua importância no artigo 37 da Carta Magna, sujeitando a Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Entes Políticos a obedecê-lo fielmente.

A seu respeito, interessante notar que possui função dúlice, prestando-se simultaneamente como *garantia e limite*. Isto, pois, enquanto aos particulares é permitido fazer tudo aquilo que não for proibido por lei – vigorando o primado da autonomia da vontade –, à Administração Pública, ao contrário, somente é possível fazer aquilo que for expressamente autorizado pela lei, devendo toda atividade do Poder Público estar a ela estritamente vinculada.

Assim sendo, *garante* aos administrados possibilidade ampla de atuação, excetuando-se apenas as vedações expressamente previstas pela legislação, e *limita* a Administração Pública a agir nos precisos termos da lei, não podendo empreender qualquer atividade que não esteja explicitamente autorizada por mandamentos legais. Exatamente por tal razão, o silêncio legislativo sobre determinada matéria opera em duas vertentes: ao Poder Público, proíbe-o de agir; já ao particular, permite sua atuação.

Desta forma, resta evidente que não é permitido, pelo ordenamento jurídico vigente, a barragem ao creditamento quanto ao IPI, em qualquer hipótese que seja, vez que a única vedação de creditamento existente é específica ao ICMS. Entender de modo adverso resulta na ilógica noção de que o legislador ordinário – ou até mesmo o intérprete – deteria foro legiferante de nível constitucional, estando apto a complementar, modificar ou rechaçar normas deste quilate, o que, sendo terminantemente inconcebível, faria ruir todo o arquétipo meticulosamente estruturado por nosso Direito Posto, incluindo-se o Princípio da Legalidade. Conforme ensina Celso Antônio Bandeira de Mello (1983, p. 92), “se o legislador ou o aplicador da regra pudessem delinear, ao seu talante, o campo de restrições a que estão submetidos, através da redefinição das palavras constitucionais, assumiriam, destarte, a função de constituintes”.

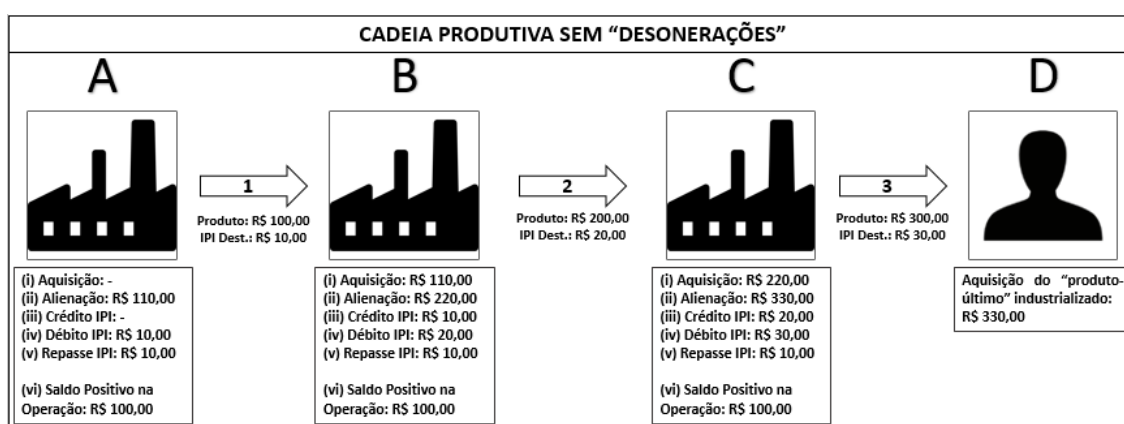
Precisamente neste sentido, Roque Antonio Carrazza (2015, p. 470) ressalta que o Princípio da Não-Cumulatividade “não é uma criação legal, mas, sim, *constitucional*. Decorresse de lei, poderia ser reduzido ou, até, [sic] suprimido, a qualquer tempo, pelo legislador. Como, porém, deflui da Constituição, à lei não é dado interferir em seu significado, conteúdo ou alcance” (destaque do autor). E continua asseverando que o direito ao crédito de IPI “traduz-se, juridicamente, numa *facultas agendi* do contribuinte, que nem a lei complementar, nem a lei ordinária nem, muito menos, o ato administrativo podem acutillar”.

Além disso, como autêntico Princípio Constitucional Tributário, o Princípio da Não-Cumulatividade se substancializa como inafastável “*garantia constitucional* do contribuinte” (CARRAZZA, 2015, p. 419), razão pela qual não pode ser tolhido – integral ou parcialmente –

por qualquer legislador infraconstitucional e, nem mesmo, pelo constituinte derivado no uso de emendas direcionadas à Carta Magna. Qualquer hermenêutica tendente a obstaculizar este tão sublime princípio, embaraçando-o mesmo que em parte, acarreta o dismantelamento de sua própria razão existencial, destinada que é a “evitar a incidência de tributos em cascata, tornando a sua carga menos gravosa” (DUARTE, 2019, p. 834). Não há, portanto, de prosperar, fato que resta ainda mais perceptível ao se associar a teoria e a prática, labor este que se passa a efetivar.

## 5. REFLEXÕES E DEMONSTRAÇÕES FACTUAIS ACERCA DO INSOFISMÁVEL DIREITO AO CRÉDITO DE IPI

Antigo aliado da exposição teórica, o uso da exemplificação se apresenta como técnica valiosa para trazer concretude e praticidade à argumentação conceitual. Valendo-se deste método e com o fito de demonstrar a indispensabilidade do direito ao crédito de IPI oriundo da aquisição de insumos “desonerados”, passa-se à ilustração de cadeia produtiva desenvolvida a partir das seguintes operações: “A” aliena [1], por R\$ 100,00, insumos a “B” que, após submetê-los a processo de industrialização, vende-os [2], por R\$ 200,00, a “C”, que os utiliza como insumos para fabricação do “produto-último”, que é adquirido [3], por R\$ 300,00, por “D” (consumidor final). Considerando que a alíquota aplicável, a todos os casos, é de 10%, tem-se:



Para trazer maior compreensão dos efeitos resultantes do regime da não-cumulatividade, acompanhado – ou não – do correspondente direito ao crédito, o quadro acima, à similitude dos

demais que serão exibidos posteriormente, estampa as quantias relativas a (i) *Aquisição*<sup>21</sup>; (ii) *Alienação*<sup>22</sup>; (iii) *Crédito IPI*<sup>23</sup>; (iv) *Débito IPI*<sup>24</sup>; (v) *Repasso IPI*<sup>25</sup>; e (vi) *Saldo Positivo*<sup>26</sup>.

Isto posto, consoante se verifica da ilustração acostada acima, esta primeira situação – que traz cadeia produtiva sem qualquer modalidade de “medida desonerativa” – respeita, *in totum*, o Princípio da Não-Cumulatividade, vez que, em todas as suas fases, restou possibilitada verdadeira compensação do montante devido com aquele cobrado nas operações antecedentes, à luz do que entabula o artigo 153, § 3º, II, da CF/88. A obediência ao princípio fora responsável por permitir que o tributo tenha incidido justamente sobre o valor agregado, o que se comprova pela equivalência da quantia repassada ao Poder Público ao longo da cadeia (soma dos itens “v” de todos os sujeitos) com aquele devido na última operação (item “iv” do sujeito “C”)<sup>27</sup>.

Passando-se, porém, à investigação da cadeia produtiva em que esteja presente imunidade, isenção, não-tributação ou alíquota zero, salta aos olhos a problemática advinda da rejeição do direito ao crédito àquele que adquire insumos por meio de operação sujeita a qualquer uma destas “medidas desonerativas”. Para mostrar o descabimento desta posição denegatória – defendida pelo STF e consolidada na Súmula Vinculante 58 –, interessantes são as representações abaixo, que trazem hipótese de “desoneração” na primeira e, após, na segunda operação (às demais operações, a alíquota aplicável permanece em 10%):

<sup>21</sup> Custo de aquisição do insumo. Tratando-se do primeiro sujeito da cadeia produtiva, não há aquisição de insumo, razão pela qual não se tem este custo.

<sup>22</sup> Quantia recebida na alienação do produto, correspondendo ao valor do produto acrescido do IPI destacado na nota fiscal. Conforme já adiantado pela nota de rodapé nº 7, como o IPI perfaz imposto indireto, seu ônus econômico é transferido ao adquirente (*contribuinte de fato*), cabendo ao alienante (*contribuinte de direito*), apenas o repasse ao Ente Tributante.

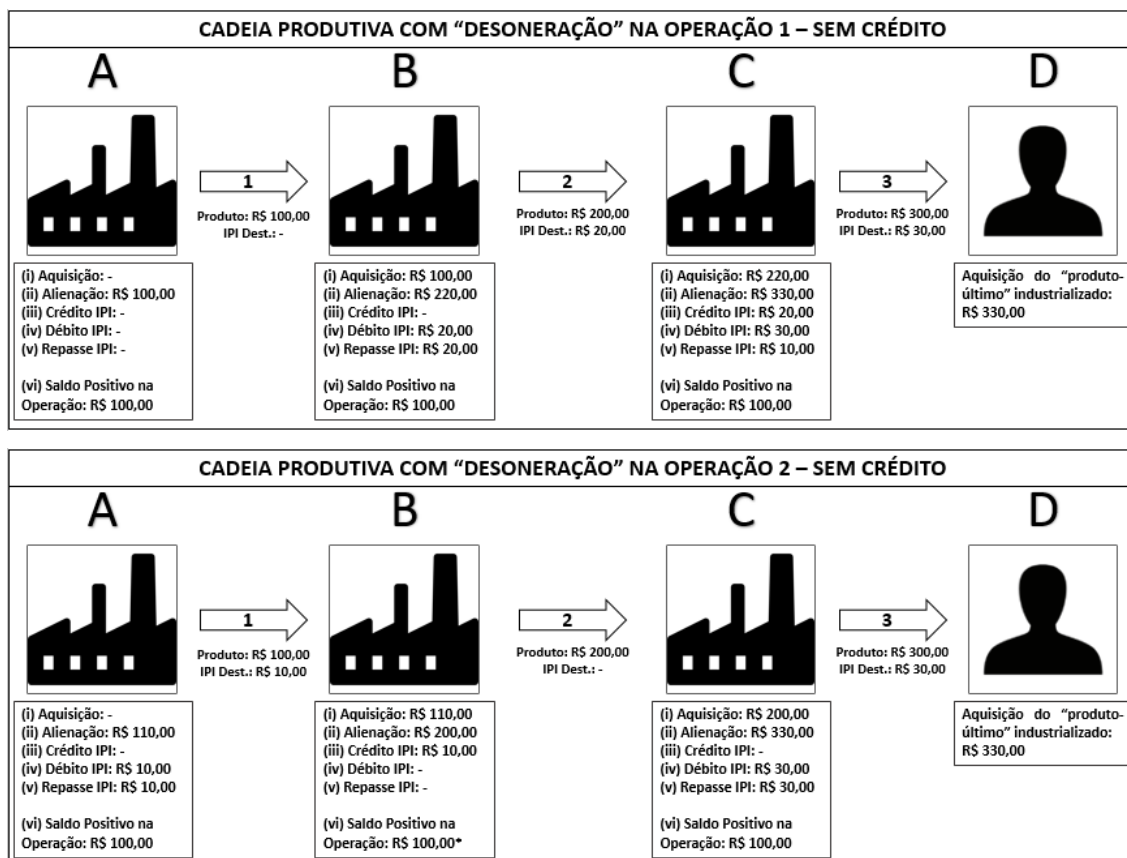
<sup>23</sup> Montante “cobrado” na operação antecedente. Em situações ordinárias – ou seja, em que ausente, na cadeia, qualquer modalidade de “medida desonerativa” (imunidade, isenção, não-tributação ou alíquota zero) –, representa o valor do imposto destacado na nota fiscal da operação anterior. Já nas demais hipóteses, a valoração do crédito ocorrerá de outra forma, como se verá mais adiante.

<sup>24</sup> Resultado da incidência da exação, cuja monta se alcança pela multiplicação da alíquota aplicável pela base de cálculo (para fins didáticos, considerar-se-á, como base de cálculo, somente o valor do produto). Este valor corresponde ao IPI destacado na nota fiscal da própria operação.

<sup>25</sup> Montante que deve ser destinado aos cofres públicos a título de IPI. Para se chegar a este valor, ocorre o abatimento dos débitos (item “iv”) pelos créditos (item “iii”): se houver mais débito do que crédito, a diferença deve ser recolhida ao Ente Tributante; se houver mais crédito do que débito, a diferença é mantida pelo contribuinte como crédito, podendo ser compensado em períodos futuros.

<sup>26</sup> Resultado da participação do sujeito na cadeia produtiva. Trata-se, numa perspectiva extremamente simplificada, do saldo oriundo desta atuação, que é fruto da subtração do montante da alienação (item “ii”) pelo custo de aquisição (item “i”) e pelo montante repassado de IPI (item “v”). Em termos matemáticos: *Saldo Positivo = Alienação – (Aquisição + Repasse IPI)*.

<sup>27</sup> Esta noção já fora, inclusive, sublinhada pela jurisprudência de nossa mais alta Corte, a exemplo do voto prolatado pelo relator do julgamento do RE nº 562.980/SC, Min. Ricardo Lewandowski, segundo o qual “[...] o princípio ou técnica da não cumulatividade [...] objetiva, em última análise, assegurar que o valor recolhido aos cofres públicos seja o correspondente à alíquota final incidente sobre o produto” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 562.980/SC. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Julgamento: 06.05.2009. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. DJe: 04.09.2009).



Conforme se denota da ilustração da cadeia produtiva com “medida desonerativa” na operação inicial, ao não se conceder qualquer crédito ao sujeito “B”, percebe-se que – na prática – em nada restou modificado o ciclo econômico em comparação com aquele em que ausente alguma dessas “desonerações”. Mantendo-se o saldo positivo (item “vi”) individual de cada sujeito, verifica-se que o repasse total de IPI ao Ente Tributante (soma dos itens “v” de todos os sujeitos) e o preço de venda do “produto-último” industrializado ao consumidor final permanecem exatamente os mesmos.

Qual teria sido, então, a relevância da “medida desonerativa” nesta hipótese? Em outras palavras, o que impactou, o que proporcionou à cadeia produtiva?

À primeira pergunta, obviamente nenhuma; à segunda, absolutamente nada. Além de violar o Princípio da Não-Cumulatividade atinente ao IPI, visto que a Carta Republicana não estabelece qualquer restrição à sua aplicação, o impedimento do direito ao crédito nesta circunstância ainda metamorfoseia a benesse advinda da “medida desonerativa” em mero diferimento do recolhimento do imposto.

No exemplo trazido, como o sujeito “A” é eximido do pagamento de R\$ 10,00 em virtude da “desoneração” e não há autorização ao creditamento, o que ocorre, na realidade, é o recolhimento destes R\$ 10,00 por “B” na seguinte alienação do produto, acrescido do montante



de IPI que efetivamente incide sobre o valor agregado (*in casu*, R\$ 10,00). Visível, pois, que a intenção do legislador (*lato sensu*) de atenuar o custo da cadeia produtiva para baratear o preço do produto fora neutralizada, tornando-se sem efeito, posto que a monta albergada pela “medida desonerativa” na operação antecedente, foi tributada quando da realização daquela subsequente.

Nesse quesito, faz-se vital realçar que o propósito de qualquer “desoneração” relativa ao IPI e atribuída à cadeia produtiva se consubstancia justamente em amenizar a carga econômica a que está subjugada, amparando não só os contribuintes que dela fazem parte, mas, especialmente, o consumidor final, que arcará financeiramente com a integralidade dos tributos indiretos sobre ela incidentes<sup>28</sup>. É por meio desta aplicação, aliás, que se sobreleva o Princípio da Seletividade, diretriz obrigatória estampada no artigo 153, § 3º, I, da CF/88 que impõe a eleição de alíquotas distintas a depender da essencialidade do produto<sup>29</sup>.

Feitos os esclarecimentos acerca da atribuição de “medida desonerativa” na primeira operação da cadeia produtiva, impende salientar que, quanto à hipótese em que exista “desoneração” em operação intercalar (na ilustração, a operação 2) sem a possibilidade de creditamento, a mácula e o desrespeito ao ordenamento jurídico pátrio são ainda mais gritantes.

Isto, porque, neste caso, a vedação do direito ao crédito, além de esvaziar inteiramente a exoneração pregada, transmudando-a em mero diferimento do tributo, ainda enseja o incremento da carga tributária a que a cadeia produtiva se submete, consequência esta absolutamente antagônica à própria função da “medida desonerativa”.

Com singela análise da representação trazida parágrafos acima, constata-se que, estando o saldo positivo de cada sujeito inalterado<sup>30</sup>, a presença de “desoneração” na operação intercalar

---

<sup>28</sup> Precisamente nestes termos discorreu o ilustre Min. Nelson Jobim ao longo de seu voto proferido no RE nº 350.446/PR, *in verbis*: “A isenção, a alíquota-zero e a não-tributação objetivam levar, ao mercado, o produto final com menor oneração tributária. Beneficiam – é certo – os produtores dos insumos intercorrentes em cujo elo da cadeia produtiva ocorram. Eles não recolhem tributo. Mas, não beneficiam só a eles. Beneficiam, sim e principalmente, o produto, quando, ao final, chega ao mercado com menor carga tributária. O objetivo último é dar maior competitividade ao produto. Negar o creditamento é negar que os efeitos da isenção, alíquota-zero e não-tributação alcancem o custo final do produto” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 350.446/PR. Relator Ministro Nelson Jobim. Julgamento: 18.12.2002. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. DJ: 06.06.2003).

<sup>29</sup> Nesta sistemática, a essencialidade do bem é inversamente proporcional à percussão tributária correspondente, de modo que, quanto mais essencial for o produto industrializado (*e.g.*, item componente da cesta básica), menor será a alíquota aplicável – e, conseqüentemente, a tributação sobre a operação –; em contrapartida, quanto menos essencial (ou mais supérfluo) o bem (por exemplo, cigarro), maior a alíquota, tornando mais gravosa a exação. Atrela-se, assim, o Princípio da Seletividade ao Princípio da Capacidade Contributiva (artigo 145, § 1º, da CF/88), posto que, ao se tributar de forma menos onerosa os produtos de maior essencialidade, permite-se que pessoas com menores sinais de riqueza possam adquiri-los.

<sup>30</sup> No caso do sujeito “B”, embora a aquisição tenha se efetivado por R\$ 110,00 e a alienação por R\$ 200,00, dando a impressão de o saldo positivo consistir em R\$ 90,00, deve-se recordar da existência de R\$ 10,00 de crédito, advindo da operação 1, que incrementaria o saldo positivo, fazendo-o resultar em R\$ 100,00. Esta mesma inteligência deve ser considerada quando, nas futuras ilustrações, o saldo positivo vir representado da seguinte forma: “R\$ 100,00\*”.

não só deixa de abrandar o preço de venda do “produto-último” industrializado ao consumidor final, como também amplia o montante global de IPI repassado ao Ente Tributante (soma dos itens “v” de todos os sujeitos), que, sendo de R\$ 40,00, supera aquele devido na última operação (R\$ 30,00) e, assim, evidencia a desnaturação do Princípio da Não-Cumulatividade.

Se a imunidade, isenção, não-tributação e alíquota zero concernentes ao IPI visam, por intermédio de redução da carga tributária – e conseqüente diminuição do repasse direcionado ao Poder Público –, a atenuar economicamente o ciclo produtivo para minimizar o dispêndio do consumidor final na aquisição do “produto-último” industrializado, torna-se inconcebível qualquer restrição do respectivo direito ao crédito, porquanto, desconfigurando a dita “desoneração”, faz com que, além de em nada modificar o preço do produto final, seja incrementada a arrecadação estatal.

Ora, que “benesse fiscal” é esta que não favorece nem contribuintes, nem consumidores finais, e ainda eleva o recolhimento de tributos? Por óbvio, beira ao absurdo consentir com algo tão ilógico e incoerente. Aliás, valendo-se de entendimento enunciado por Tércio Sampaio Ferraz Júnior (1989, p. 21), ao se permitir a desarrazoada situação acima exposta, chegar-se-ia ao cúmulo de que, quanto mais “desonerações” fossem impostas pelo Poder Público, mais se tornaria cumulativo o IPI, tornando-se, tais medidas, em verdadeiros instrumentos de arrecadação, embora iníquos e desequilibrados.

Ocorre que, pelo contrário, o Estado (*lato sensu*), abdicando parcialmente de sua persecução arrecadatória, vale-se de “medidas desonerativas” objetivando focalizar em outras questões atinentes à sociedade, tais quais as econômicas, sociais e políticas. Trata-se da importante função extrafiscal que a tributação desempenha, que se volta à “obtenção de efeitos econômicos e sociais que transcendem a mera arrecadação de recursos financeiros para o Estado”, de modo a “atingir os fins delineados pela Constituição” (BOMFIM, 2015, p. 29-30).

Exteriorizando percepção similar quanto aos desígnios da tributação, Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 717), versando sobre o papel fundamental e extrafiscal das isenções na estruturação do sistema tributário (cujo entendimento se estende às demais “desonerações”), aduz visar “à justiça e ao bom equilíbrio das relações sociais”, concretizando “os anseios da seletividade das alíquotas em função da essencialidade dos produtos tributados”.

Patente, portanto, que a restrição do direito ao crédito nesses casos não se sustenta, seja por violar todo o arcabouço jurídico brasileiro – em especial o artigo 153, § 3º, II, da CF/88 –, seja porque, na prática, torna sem efeito a própria “medida desonerativa”, resultando ainda, quando presente na operação intercalar, em aumento da arrecadação.

## 6. SOLUÇÃO À PROBLEMÁTICA DO CREDITAMENTO DE IPI NAS AQUISIÇÕES “DESONERADAS”

Cumprindo com a finalidade teleológica do princípio em voga, demonstrou-se ser imprescindível o direito ao crédito do IPI nas operações de aquisição de insumos “desonerados” do imposto justamente para assegurar a redução da tributação a fim de tornar a cadeia produtiva menos custosa e, assim, conduzir à amenização do preço do “produto-último” industrializado. No entanto, para atender a esta providência, surge o questionamento: qual seria, nesses casos, o montante de crédito a ser atribuído ao adquirente do insumo, considerando que não houve destaque na nota fiscal por não ter sido devido, pelo alienante, nenhum valor a título de IPI?

Como costumeiramente ocorre quando se resolvem problemas atinentes ao Direito, a resposta é: depende. E este *depende* está ligado à amplitude da “medida desonerativa”, o que leva a dois caminhos elucidativos distintos para a indagação supra, mas que almejam, ambos, a percussão tributária tão somente sobre o valor agregado.

Primeiramente, há a situação em que a “desoneração” é parcial, ou seja, não alberga a totalidade dos contribuintes do IPI relativamente a determinada operação. Exemplo claro disto é a outorga de isenção do imposto quanto aos “produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, destinados, ao seu consumo interno, excluídos as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros” (artigo 81, I, do Decreto nº 7.212/2010).

Nessas hipóteses, como certa operação pode ou não ser tributada a depender da localização ou qualidade do contribuinte, uma vez concretizada operação “desonerada”, o montante de crédito a que fará jus o adquirente deve corresponder, necessariamente, àquele que seria concedido caso fosse efetivada a operação sem a referida “desoneração”. Se, por exemplo, determinada operação perfectibilizada no âmbito da Zona Franca de Manaus é isenta do IPI, mas, se ocorrida em qualquer outro local do território nacional, sofre a incidência deste imposto à alíquota de 10%, este mesmo percentual deve ser aplicado ao valor da aquisição realizada em operação “desonerada”, para se encontrar o montante de crédito que o adquirente poderá se utilizar.

Com este procedimento, consagra-se não só o Princípio da Não-Cumulatividade, como também o Princípio da Isonomia<sup>31</sup>, uma vez que garante a homogeneidade do direito ao crédito à totalidade dos contribuintes<sup>32</sup>.

Por outro turno, resta, agora, encontrar a solução aos casos em que a “desoneração” é total. Aqui, a “medida desonerativa” compreende a integralidade dos contribuintes, sendo visualizada, a título de exemplo, nas diversas hipóteses em que se atribui alíquota zero a determinado produto, muito vistas na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (“TIPI”), aprovada pelo Decreto nº 8.950/2016.

Nesta circunstância, como a operação é “desonerada” relativamente a todo e qualquer contribuinte que a materialize, não há como se extrair de casos análogos determinado percentual de crédito. Esta conjuntura fática, entretanto, não pode servir de pretexto para que o aplicador do Direito se escuse de observar o Princípio da Não-Cumulatividade, primado constitucional indispensável para conferir equidade e justiça à tributação, cuja inafastável obediência impede que tenha seu “alcance diminuído, modificado ou anulado, quer pela legislação complementar, quer pela ordinária e, muito menos, por atos infralegais” (CARVALHO, 2006, p. 6).

Em vista disto, com o intuito de compatibilizar a situação em testilha com o princípio acima mencionado, há que se reconhecer o direito ao crédito conforme a alíquota da operação subsequente, ou seja, aquela incidente na posterior saída do produto em operação tributada. De outro giro, equivale a dizer que, para apurar o montante de crédito de IPI a ser registrado na escrita fiscal, basta ao adquirente de insumo “desonerado” multiplicar o preço desta aquisição pela alíquota indicada pela legislação de regência condizente ao produto industrializado, que será por ele alienado em seguida.

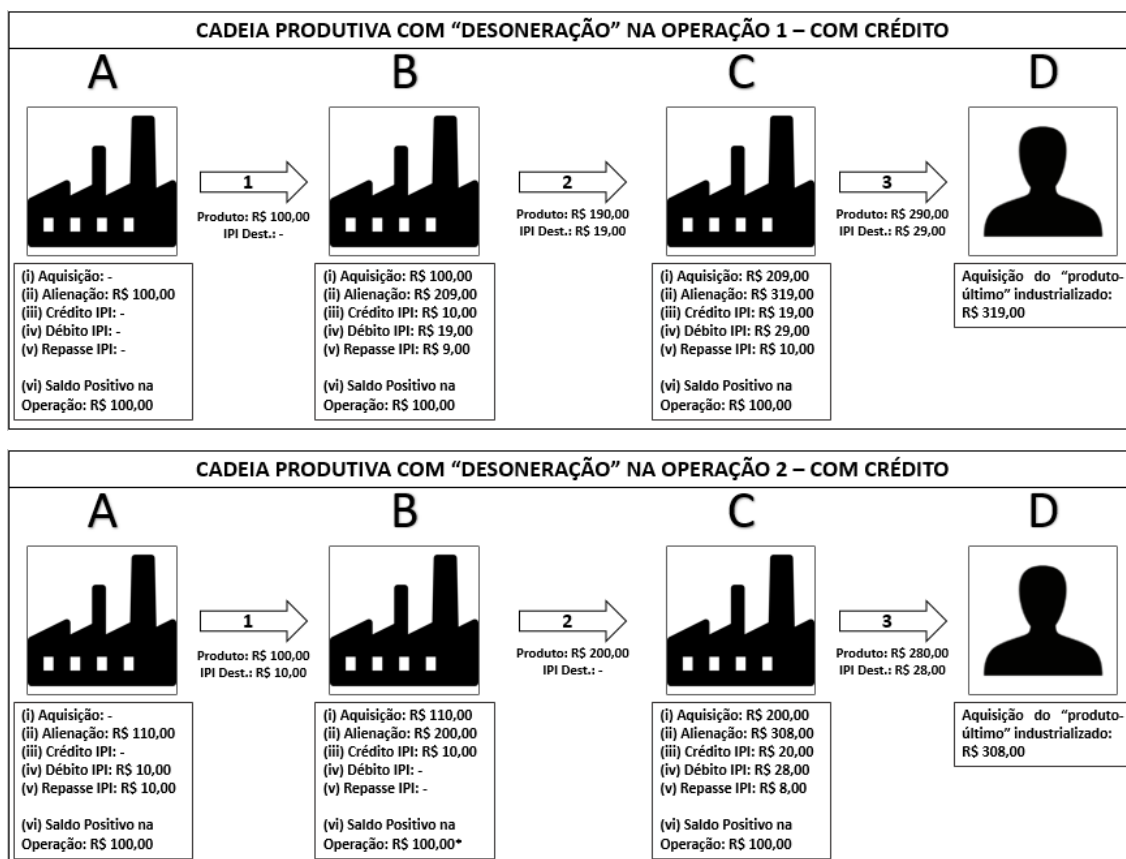
Delineados os aludidos argumentos voltados a harmonizar as hipóteses de “desoneração” na cadeia produtiva ao Princípio da Não-Cumulatividade relativo ao IPI, cabe colocá-los à prova, verificando as repercussões causadas pela autorização do direito ao crédito.

---

<sup>31</sup> Cânone fulcral de nosso ordenamento jurídico, o primado da isonomia é traduzido em noção muito bem delineada por Eduardo Antônio Pires Munhoz (2014, p. 138), servindo para garantir que todos sejam iguais perante a lei. Para o autor, “todos aqueles que estiverem em situações iguais, deverão ser tratados igualmente pela entidade tributante. A igualdade aqui tratada é a jurídica, e não a de fato. A igualdade jurídica consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida exata de tal desigualdade. Tal pressuposto garante que, ao final dos tratamentos, todos estejam o mais próximo possível de uma condição igualitária, consoante a regra do inciso II do artigo 150 da Lei maior”.

<sup>32</sup> Note-se que, com o emprego de tal metodologia, resta obstado, a um só tempo, que: (i) o contribuinte seja prejudicado, o que ocorreria se o percentual de crédito a ele concedido fosse inferior àquele observado nas operações tributadas, denotando-se clara supressão do direito ao crédito que constitucionalmente lhe cabe; e (ii) o Poder Público seja lesado, acontecimento que seria materializado na hipótese de outorga de crédito ao contribuinte com alíquota superior às operações tributadas, configurando vantagem infundada e manifestando evidente enriquecimento ilícito ao particular.

Nesse contexto, veja-se o que sucede quando se possibilita o creditamento nos ciclos econômicos representados pelas duas últimas ilustrações apresentadas, recordando que a alíquota aplicável às operações tributadas perfaz 10% (inclusive àquelas que servem de parâmetro no caso de “desoneração” parcial):



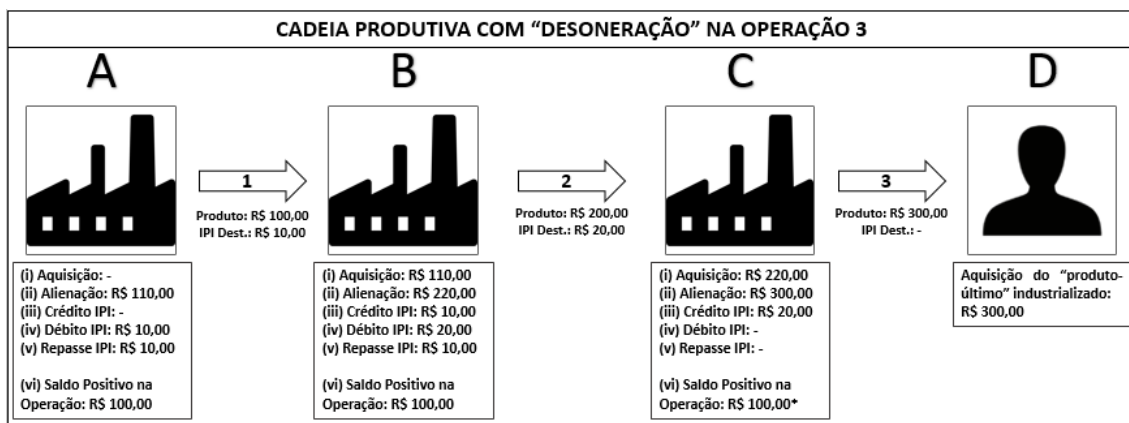
Consoante se depreende dos quadros representativos acima, uma vez havendo a permissão do direito ao crédito ao adquirente de insumo imune, isento, não-tributado ou submetido à alíquota zero, a respectiva “medida desonerativa” se concretiza com esplendor, cumprindo perfeitamente seu escopo e razão de existência.

Em ambos os casos, sem a alteração do saldo positivo (item “vi”) particular de cada sujeito<sup>33</sup>, a presença da “desoneração”, acompanhada do correspondente direito ao crédito, ensejou, além do encolhimento da carga econômica global imputada à cadeia produtiva, a redução do preço de aquisição do “produto-último” industrializado, preservando o consumidor final ao tornar mais acessível a obtenção do referido produto.

<sup>33</sup> Com a manutenção do saldo positivo dos contribuintes, busca-se provar que não é necessário que estes sujeitos abdicuem de parte de seus ganhos para que a “medida desonerativa” concretize sua função, reduzindo os custos da cadeia e, conseqüentemente, do preço do “produto-último” industrializado a ser adquirido pelo consumidor final.

Claro é que, para alcançar este feito, o Ente Tributante ofertou renúncia de parcela de sua arrecadação – que, *in casu*, pode ser notada ao se averiguar que o montante devido na última operação (R\$ 29,00, na primeira ilustração; e R\$ 28,00, na segunda) é superior ao repasse total de IPI (respectivamente, R\$ 19,00 e R\$ 18,00) –, contudo, trata-se de consequência natural de qualquer “medida desonerativa” apta a desempenhar sua função, donde se realça a extrafiscalidade da atuação estatal.

Por derradeiro, como forma de consolidar ainda mais a imprescindibilidade do direito ao crédito de IPI para materializar com plenitude a atribuição de “desoneração” na cadeia produtiva, interessante é a exposição do que acontece quando se imputa alguma “medida desonerativa” na última operação do ciclo econômico:



Neste exclusivo e peculiar caso, como o adquirente do produto é o consumidor final – que não prosseguirá com a comercialização do bem, não dando continuidade à cadeia –, não há que se falar, obviamente, em direito ao crédito. Como decorrência desse fato, nesta situação – e somente nela –, a “desoneração”, por si só, já irradia seus efeitos, cumprindo sua importante função de amenizar os ônus econômicos do ciclo produtivo e baratear o preço do “produto-último” industrializado.

Em vista disto, nitidamente se infere que, quando presente “desoneração” em etapas iniciais ou intercalares da cadeia – que pressupõem a ocorrência de operações futuras que encarecerão cada vez mais o produto –, a autorização ao creditamento se faz indispensável exatamente para substancializar a intenção extrafiscal emanada pelo Poder Público, assegurando a tributação apenas sobre o valor agregado com o passar das fases produtivas, de modo a proporcionar a esmorecida observância ao Princípio da Não-Cumulatividade cuidadosamente atrelado ao IPI, nos termos do artigo 153, § 3º, II, da Constituição Federal.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Alcançando-se, finalmente, o desfecho do presente estudo, não deixa de ser compreensiva eventual ponderação de alguns no seguinte sentido: se fora promulgada, pela Suprema Corte, Súmula Vinculante – com todo seu poderio normativo discorrido nos primórdios deste ensaio – contendo posicionamento contrário ao aqui defendido, qual a razão, então, de se dar ao trabalho de efetuar-lo?

E o encerramento se dá, justamente, respondendo-se a este questionamento.

Por um lado, nunca é demais lembrar que, santificado em nossa Lei Maior, o direito irrepreensível à liberdade de expressão permite não só a operadores do Direito, mas cidadãos de um modo geral, a jamais se olvidarem de manifestar aquilo que entendem correto, ainda mais quando, em sua humilde tentativa de fazê-lo, prestam-se a justificar sua posição.

De outra banda, à luz do preceituado pelo artigo 103-A da CF/88 e reprisado pelo teor da Lei nº 11.417/2006, as Súmulas Vinculantes têm o condão de ser não só revisadas, como também canceladas. Assim, não perfazem textos normativos perpétuos e inatacáveis, podendo os fundamentos aqui lançados serem abraçados pela comunidade jurídica e, quiçá, até mesmo pelos sujeitos legitimados a propor o cancelamento da Súmula Vinculante 58, elencados rigorosamente no artigo 3º da Lei nº 11.417/2006.

E não só. Como consequência lógica do acatamento das ilações ora desenvolvidas, a cassação do enunciado sumular colacionado alhures corresponderia apenas ao primeiro passo de uma cadeia sucessiva de revisitação da matéria em futuras oportunidades de exercício da jurisdição. Deve-se recordar que o posicionamento do STF não está impedido de ser remodelado, como, inclusive, já foi por diversas vezes ao longo dos anos, fato este que se acentua ainda mais por estar em jogo cânones medulares de nosso ordenamento jurídico.

Nesta conjuntura, cabe rememorar que, ao se obstar o direito ao crédito constitucionalmente ordenado ao IPI, não se está somente deteriorando o Princípio da Não-Cumulatividade atinente a este imposto – que, por si só, já consistiria em conduta altamente censurável e digna de reparo –, mas também toda a irradiação que reflexamente produz a grandiosos primados de nosso Direito Posto, tais quais o da isonomia, da capacidade contributiva e, dentre outros, o da justiça da tributação.

## REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualiz.: DERZI, Mizabel Abreu Machado. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

BOMFIM, Gilson Pacheco. **Incentivos tributários: conceituação, limites e controle**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed., rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 99/2017. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. “Guerra fiscal” e o princípio da não-cumulatividade no ICMS. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, 2006. Disponível em: [http://www.barroscarvalho.com.br/mestri/bancoarquivos//arquivos/Paulo%20de%20Barros%20Carvalho%20-%20\\_GUERRA%20FISCAL\\_%20E%20O%20PRINCIPIO%20DA%20NAO-CUMULATIVIDADE%20NO%20ICMS%20RDT%2095.pdf](http://www.barroscarvalho.com.br/mestri/bancoarquivos//arquivos/Paulo%20de%20Barros%20Carvalho%20-%20_GUERRA%20FISCAL_%20E%20O%20PRINCIPIO%20DA%20NAO-CUMULATIVIDADE%20NO%20ICMS%20RDT%2095.pdf). Acesso em 25 mai. 2020.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

DUARTE, Francisco Leite. **Direito tributário: teoria e prática**. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. ICMS: Não-cumulatividade e suas exceções constitucionais. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 48, p. 14-24, 1989.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a Renda: pressupostos constitucionais**. 1. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2002.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Imposto sobre a Renda – Depósitos Bancários – Sinais exteriores de riqueza. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 23/24, p. 91-103, 1983.

MUNHOZ, Eduardo Antônio Pires. Resenha sobre a Competência Tributária e as Limitações ao Poder de Tributar. **ANIMA – Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades**



**OPET**, Curitiba, p. 132-143, 2014. Disponível em: <http://www.anima-opet.com.br/pdf/anima11/9resenhacompetenciatributaria.pdf>. Acesso em 03 jun. 2020.

**NOGUEIRA**, Ruy Barbosa. **Imunidades contra Impostos na Constituição Anterior e sua Disciplina mais Completa na Constituição de 1988**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

**REALE**, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27. ed. 23. tir. São Paulo: Saraiva, 2020.

**XAVIER**, Raquel Mercedes Motta. **Não cumulatividade do PIS e da COFINS: Uma visão pragmática**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

Recebido – 23/11/2020  
Aprovado – 14/09/2021