

# Não cumulatividade do IPI e o direito ao crédito sobre produtos intermediários

André Mendes Moreira

**Palavras-chave:** Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Código Tributário Nacional (CTN). Não cumulatividade. Lei nº 4.502/64.

**Sumário:** **1** A regra-matriz do IPI – **2** A não cumulatividade do IPI no Código Tributário Nacional – **3** A não cumulatividade na legislação ordinária – **4** A não cumulatividade no regulamento do IPI

## 1 A regra-matriz do IPI

A EC nº 18/65 outorgou à União competência para instituição do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), em substituição ao vetusto Imposto de Consumo (IC). Em pouco tempo, o IPI se tornou o mais importante tributo federal, *status* que manteve até 1975, quando sua arrecadação foi superada pela do Imposto de Renda (IR).<sup>1</sup>

A CR/88, tal como suas antecessoras, limitou-se a permitir a cobrança de imposto sobre “produtos industrializados”.<sup>2</sup> Devido ao laconismo constitucional, a legislação complementar e ordinária exerce papel fundamental na definição da regra-matriz do IPI.

Nessa toada, o CTN delinea, em seus arts. 46 a 51, as principais características do imposto em comento, apontando três hipóteses de incidência:

- a) saída<sup>3</sup> de produto industrializado do estabelecimento industrial ou a este equiparado;
- b) importação,<sup>4</sup> com incidência no momento do desembarço aduaneiro;
- c) arrematação, em leilão, de produto industrializado que tenha sido apreendido ou abandonado.<sup>5</sup>

Após delinear os três critérios materiais da regra-matriz do IPI, o CTN define “produto industrializado” como o “que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”.<sup>6</sup> Note-se que o conceito é *lato*,<sup>7</sup> razão pela qual a jurisprudência do STF já assentou, *v.g.*, pela incidência do IPI sobre mármore e granitos revendidos por comerciantes que cortam as placas dessas pedras, preparando-as para assentamento em edificações.<sup>8</sup> A seu turno, o Regulamento do IPI prescreve haver industrialização, dentre outras hipóteses, quando da transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, renovação ou recondicionamento<sup>9</sup> de produto.<sup>10</sup>

Prescreve ainda o CTN<sup>11</sup> que a base de cálculo do imposto em tela corresponderá: ao valor de saída do bem do estabelecimento industrial; ao preço pago na arrematação de bens apreendidos ou abandonados; ou ao valor constante da Declaração de Importação.<sup>12</sup>

Ao cabo, o CTN elenca os contribuintes da exação em comento:<sup>13</sup>

- a) o importador ou quem a lei a ele equiparar;
- b) o industrial ou quem a lei a ele equiparar;
- c) o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão;<sup>14</sup>
- d) os comerciantes que vendem produtos sujeitos ao IPI para indústrias.<sup>15</sup>

A seletividade,<sup>16</sup> atributo constitucionalmente infundido ao IPI, é também objeto de menção expressa no CTN.<sup>17</sup>

Dessa exposição, podem-se extrair elementos para o bosquejo do antecedente e do consequente da regra-matriz de incidência do IPI:<sup>1819</sup>

Hipótese de incidência	Consequência jurídica
<p><i>Aspecto material:</i> saída, importação ou arrematação de produto industrializado;</p> <p><i>Aspecto temporal:</i> momento da saída, do desembaraço aduaneiro ou da arrematação da mercadoria;</p> <p><i>Aspecto espacial:</i> em qualquer lugar do território nacional;</p> <p><i>Aspecto pessoal:</i> industrial, importador ou arrematante.</p>	<p><i>Sujeito ativo:</i> União Federal;</p> <p><i>Sujeito passivo:</i> industrial, importador ou arrematante;</p> <p><i>Base de cálculo:</i> valor da venda do produto industrializado; valor da importação acrescido do Imposto de Importação e encargos/taxas aduaneiros; valor da arrematação;</p> <p><i>Alíquota:</i> fixada na TIPI,<sup>18</sup> observando-se os limites máximo e mínimo fixados na legislação ordinária;</p> <p><i>Quanto pagar:</i> o valor resultante da dedução, dos débitos calculados sobre as operações e</p>

prestações tributáveis,  
dos créditos do  
imposto aos quais o  
contribuinte fizer jus;

*Como e onde pagar:*  
previsto no RIPI.<sup>19</sup>

O IPI é regido em boa parte pela Lei nº 4.502/64, que regulava, *ab initio*, o extinto Imposto sobre Consumo. O Regulamento do IPI, a seu turno, é atualmente veiculado pelo Decreto nº 7.212/10. Trata-se, todavia, de um imposto “vetusto e antieconômico”, como enfatiza Sacha Calmon,<sup>20</sup> com carradas de razão. Afinal, a sua finalidade é apenas repartir entre a União e os Estados (que têm competência para cobrança do ICMS) a tributação sobre o consumo de mercadorias. Em verdade, ele consiste numa hipótese de bitributação constitucionalmente autorizada, pois grava as mesmas realidades que o ICMS, apesar deste último ser mais amplo.

## 2 A não cumulatividade do IPI no Código Tributário Nacional

Desde sua criação o IPI é não cumulativo por força da Constituição. Espelhando o comando da Lei Maior, prescreve o CTN:

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.

Tal e qual a Carta Magna, o CTN prescreve a apuração do IPI pelo método imposto-contra-imposto (*tax on tax*). Assim, o IPI devido pelas saídas tributadas é abatido daquele suportado pelo contribuinte em suas aquisições. Noutro giro verbal, abate-se do imposto a pagar o imposto incidente nas etapas anteriores do processo produtivo.

O CTN determina ainda a apuração do IPI por período de tempo, com transporte de eventual saldo credor para as competências (períodos) seguintes. Todavia, não detalha os produtos passíveis de creditamento, sendo impossível, a partir da leitura do CTN, definir se o IPI será regido pelo crédito físico ou financeiro.<sup>21</sup>

Para logo, pode-se concluir que, se a CR/88 é concisa ao estatuir a não cumulatividade do IPI —

predicando tão somente a apuração imposto-contra-imposto —<sup>22</sup> o CTN não vai muito além, inovando apenas ao estipular a apuração por período de tempo e o transporte de créditos não utilizados para as competências subseqüentes (sendo que ambas as regras seriam, de qualquer forma, dessumíveis da não cumulatividade constitucional).

Portanto, o estudo da legislação ordinária e do regulamento do IPI — a ser feito nos tópicos subseqüentes — é fundamental para a adequada apreensão da não cumulatividade do referido imposto.

### **3 A não cumulatividade na legislação ordinária**

#### **3.1 O art. 25 da Lei nº 4.502/64 e suas demais disposições sobre o tema**

A Lei nº 4.502/64 é o diploma normativo basilar do IPI. Apesar de editada quando ainda vigorava o Imposto de Consumo, suas normas — adaptadas por leis supervenientes — são aplicáveis ao hodierno Imposto sobre Produtos Industrializados.

O dispositivo mais importante acerca da não cumulatividade na Lei nº 4.502/64 é o art. 25, que assim predica em seu *caput*:

Art. 25. A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer.

Algumas ilações podem ser extraídas do artigo em questão.

A primeira delas é que o período de apuração será mensal, pois o cálculo do imposto é feito pelo cotejo entre os valores das saídas e das entradas “em cada mês”. De todo modo, é possível que leis ulteriores modifiquem o período de apuração, desde que isso não implique restrição à não cumulatividade.<sup>23</sup> Atualmente a regra é a apuração por competência mensal, em que pese haver exceções (como a apuração do IPI sobre cigarros, que é decendial).

Outrossim, o *caput* do art. 25 delega ao Poder Executivo a competência para estabelecer as “especificações e normas” referentes ao cálculo e pagamento do IPI. Atualmente a matéria é regulada pelo Decreto nº 7.212/10 (RIPI).<sup>24</sup>

Prosseguindo, o §1º do supracitado art. 25 dispõe especificamente sobre a amplitude da não cumulatividade do IPI:

§1º. O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados se destinem à comercialização, industrialização ou acondicionamento e desde que os

mesmos produtos ou os que resultarem do processo industrial sejam tributados na saída do estabelecimento.

Consoante essa norma, o crédito restringe-se aos produtos destinados à comercialização, industrialização ou acondicionamento. Dessarte, não há direito ao creditamento sobre bens adquiridos para o ativo imobilizado das empresas. Portanto, a Lei nº 4.502/64 optou pelo regime do crédito físico (IVA tipo produto).

Ademais, para que haja direito ao crédito, exige-se que a saída do produto industrializado seja tributada. É certo, contudo, que essa disposição foi parcialmente revogada por relativa incompatibilidade com o art. 11 da Lei nº 9.779/99. Este passou a permitir o crédito sobre insumos mesmo quando as saídas forem *isentas* ou sujeitas à *alíquota zero*, mantendo a regra do estorno apenas para as saídas não tributadas.<sup>25</sup>

Já o §3º<sup>26</sup> do art. 25 da Lei nº 4.502/64 determina:

§3º. O Regulamento disporá sobre a anulação do crédito ou o restabelecimento do débito correspondente ao imposto deduzido, nos casos em que os produtos adquiridos saiam do estabelecimento com isenção do tributo ou os resultantes da industrialização estejam sujeitos à alíquota zero, não estejam tributados ou gozem de isenção, ainda que esta seja decorrente de uma operação no mercado interno equiparada a exportação, ressalvados os casos expressamente contemplados em lei.

Trata-se de uma reafirmação da regra prescrita no §1º do art. 25, pela qual a saída tributada é condição *sine qua non* para a manutenção dos créditos. Na hipótese do §3º, considera-se a possibilidade de o contribuinte, *ab initio*, ter registrado os créditos de insumos em sua escrita fiscal, ao pressuposto de que suas saídas seriam tributadas. Porém, ao cabo, os bens produzidos saem sem tributação (seja por mudança na lei, seja por modificação do produto que implique reenquadramento legal). Nesse caso, deverá o regulamento predicar a *forma* de anulação do crédito, que será obrigatoriamente glosado. O estorno não será devido, contudo, nas saídas de produtos *isentos* ou *sujeitos à alíquota zero* a partir de 1999, por força do art. 11 da citada Lei nº 9.779/99.<sup>27</sup>

Prosseguindo, a Lei nº 4.502/64 predica em seu art. 27 o transporte de eventual saldo credor para o mês subsequente, na esteira do art. 49 do CTN. Mais adiante, estipula em seu art. 30 que, nas hipóteses de devolução do produto ao estabelecimento de origem, permitir-se-á o estorno do débito de IPI anteriormente lançado, por meio da concessão de crédito do imposto no exato montante do débito escriturado. Trata-se de regra que se relaciona apenas de forma indireta com o princípio da não cumulatividade. Afinal, se houve saída tributada o imposto é devido. Contudo, se essa operação é cancelada, o débito há de ser glosado em razão da perda do substrato jurídico para a sua cobrança.

### 3.2 As benesses do art. 11 da Lei nº 9.779/99

Em 20 de janeiro de 1999 foi publicada a Lei nº 9.779, que trouxe dispositivo de mais alta relevância para a não cumulatividade do IPI. Ei-lo:

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.

O artigo veicula duas importantes normas para o regramento do imposto:

- a) a possibilidade de manutenção dos créditos de insumos utilizados na produção de bens isentos ou tributados à alíquota zero;
- b) o direito de compensação do saldo credor do IPI, acumulado durante um trimestre, com outros tributos federais.

É o que se verá a seguir.

#### 3.2.1 Direito aos créditos do IPI quando os produtos finais forem isentos ou tributados à alíquota zero

De acordo com o §1º do art. 25 da Lei nº 4.502/64, o contribuinte é proibido de utilizar créditos do IPI relativos aos insumos utilizados no fabrico de produtos não tributados. A vedação baseia-se na exigência de duas etapas tributadas em sequência para que se operem os efeitos da não cumulatividade.

A ausência de tributação dos produtos industrializados pode decorrer de:

- a) isenção;
- b) alíquota zero; ou
- c) não tributação propriamente dita.

O art. 11 da Lei nº 9.779/99 permite ao contribuinte do IPI descontar créditos relativos à aquisição de matérias-primas, de produtos intermediários e de materiais de embalagem, quando utilizados na industrialização de produtos *isentos* ou *tributados à alíquota zero*. Como o dispositivo refere-se apenas a “produto isento ou tributado à alíquota zero”, e sendo certo que os benefícios fiscais

devem ser restritivamente interpretados, pode-se concluir que a norma exclui o direito ao crédito sobre os insumos utilizados em produtos *não tributados* (NT).

Nesse sentido, desde o advento do supracitado art. 11, os insumos utilizados no fabrico de produtos *isentos* ou sujeitos à *alíquota zero* passaram a gerar, para o seu adquirente, direito a créditos do IPI. Já para os produtos não tributados (NT) continuou a vigorar a regra que predica a glosa dos créditos.<sup>28</sup> Esse foi também o entendimento consolidado no âmbito do STJ. A Corte rechaçou as pretensões de contribuintes que tencionavam manter os créditos de insumos empregados em bens *não tributados*. Argumentou o STJ, com acerto, que o benefício em comento não se aplicava a tal situação.<sup>29</sup>

Outro ponto atinente ao art. 11 da Lei nº 9.779/99 refere-se à suposta eficácia retroativa que lhe foi atribuída por alguns julgados.<sup>30</sup> De acordo com esses, o dispositivo em questão era *expressamente interpretativo* da não cumulatividade do IPI. Por esse motivo, sua aplicação deveria atingir os casos pretéritos, com espeque no art. 106, I do CTN. Entretanto, o STF colocou uma pá de cal sobre essa tentativa de aplicação retrospectiva dos efeitos do benefício estatuído pelo art. 11 da Lei nº 9.779/99. Entendeu o Supremo Tribunal Federal que o direito ao crédito sobre insumos utilizados na produção de bens *isentos* e tributados à *alíquota zero* não deriva diretamente da Constituição, que exige duas operações tributadas em sequência para a operacionalização da não cumulatividade. À míngua de dois estádios tributados, não haveria que se falar em cumulatividade. Por conseguinte, inexistiria direito ao crédito. Afinal, o art. 11 da Lei nº 9.779/99 teria instituído uma *benesse* para o IPI. Não haveria fundamento, dessarte, para a sustentação da tese da retroatividade da norma baseada em seu suposto cariz interpretativo. Em atenção a esse julgado, o STJ modificou seu entendimento, para se adaptar ao decidido pela Corte Maior.<sup>31</sup>

A nosso sentir, ao decidir desta forma o STF incorreu parcialmente em contradição. Referimo-nos à negativa de manutenção dos créditos dos insumos empregados em produtos *isentos*. Ora, a função da norma isencional é exatamente reduzir o tributo a pagar. Nas exações não cumulativas, a isenção intercalar<sup>32</sup> majora o tributo devido. Portanto, a negativa de manutenção do crédito dos insumos em questão nega vigência à própria isenção. Noutra giro verbal, o direito ao crédito é fundamental para evitar a majoração do ônus tributário decorrente da isenção intercalar. Do contrário, ter-se-á a produção do efeito contrário ao pretendido pela regra isentiva.

De mais a mais, a jurisprudência do STF equipara isenção a tributo pago. Para a Suprema Corte, a norma isencional atua de forma secundária, após o surgimento da obrigação tributária, excluindo o dever de pagar o tributo. Com isso, a operação isenta equipole, para fins da não cumulatividade, a uma operação tributada. Assim é que o contribuinte faz jus aos créditos sobre os insumos empregados em produtos isentos, à luz do entendimento consolidado há decênios pelo próprio STF.<sup>33</sup> Portanto, temos que o acórdão do STF que negou eficácia retroativa ao art. 11 da Lei nº 9.779/99 incorreu em parcial erronia. Lado outro, laborou o STF com acerto quando reconheceu não derivar da Constituição a manutenção do crédito de IPI quando a operação seguinte fosse sujeita à alíquota zero.

### **3.2.2 Direito à compensação dos créditos de IPI acumulados ao longo de um trimestre com outros tributos federais**

O art. 11 da Lei nº 9.779/99 também autorizou que o saldo credor de IPI acumulado no trimestre, por qualquer razão, seja compensado com outros tributos federais, na forma do art. 74 da Lei nº 9.430/96.<sup>34</sup> Com essa medida, criou-se um benefício em prol dos contribuintes que não possuem débitos de IPI suficientes para a utilização integral de seus créditos.<sup>35</sup> A permissão para compensação dos referidos créditos permite o abatimento do IRPJ, da CSLL e do PIS/COFINS ; pagar, à míngua da existência de débitos do próprio IPI.

## 4 A não cumulatividade no regulamento do IPI

### 4.1 Disposições preliminares

A não cumulatividade é prescrita no Capítulo XI (“Dos Créditos”) do Título VII (“Da Obrigação Principal”) do RIPI, em seus arts. 225 a 258.

O dispositivo inaugural<sup>36</sup> reitera o disposto no CTN, prescrevendo a apuração pelo sistema imposto-contra-imposto, por período de tempo.

Outrossim, predica o RIPI (tal como o art. 25, §3º da Lei nº 4.502/64) o estorno dos débitos relativos a bens devolvidos ou retornados ao estabelecimento do contribuinte.<sup>37</sup> Assim, evita-se a tributação de materiais que, por razões não previstas inicialmente pelas partes, são devolvidos ao estabelecimento de origem.<sup>38</sup> A alíquota aplicável para o creditamento, quando da devolução da mercadoria, é aquela em vigor no momento de sua saída do estabelecimento originário (ainda que *a posteriori* a alíquota tenha sido majorada ou reduzida). Afinal, a intenção da regra é anular o débito anteriormente lançado, o que somente é possível com a utilização da mesma alíquota que gerou o débito original.

A norma em comento também esclarece que os créditos de IPI “de outra natureza”<sup>39</sup> ou concedidos a título de incentivo<sup>40</sup> devem ser tratados de forma escritural.<sup>41</sup> Contudo, tal previsão afigura-se desnecessária, pois o cálculo do *quantum debeatur* por meio do confronto entre débitos e créditos na conta gráfica é da própria natureza do imposto em tela.

### 4.2 Espécies de créditos

Os arts. 226 e seguintes do Regulamento dispõem sobre as espécies de créditos cujo aproveitamento é autorizado. São elas:

- a) créditos básicos;
- b) créditos por devolução ou retorno de produtos;
- c) créditos de outra natureza;
- d) créditos como incentivo e
- e) créditos presumidos.

A primeira hipótese corresponde aos créditos decorrentes da aplicação do princípio da não cumulatividade propriamente dito.<sup>42</sup> Dentre estes, se incluem os créditos decorrentes de quebras no estoque e da saída de resíduos, sucatas e aparas, assim como os créditos de IPI derivados dos insumos utilizados em bens exportados.

Já os créditos por devolução ou retorno de produtos<sup>43</sup> são apenas uma consequência indireta da não cumulatividade. Afinal, cancelado o negócio que originou a saída tributada, a exigência do imposto perde sustentação jurídica. O estorno do débito (via lançamento a crédito) restaura o *status quo ante*.

Da mesma forma, os créditos de “outra natureza” também se relacionam de forma indireta com a não cumulatividade, pois consistem em ajustes feitos na conta gráfica do contribuinte para que o débito do IPI corresponda ao valor efetivamente devido (como o cancelamento do débito quando a nota fiscal tiver sido emitida antes da saída do bem e esta, por algum motivo, for cancelada).

Por fim, os créditos presumidos e incentivados consistem numa opção feita pelo legislador para desonerar os contribuintes do imposto.<sup>44</sup> Cumpre ressaltar, entretanto, que tais espécies de créditos não se relacionam com a não cumulatividade.

#### 4.3 Os créditos básicos do IPI

O fundamento dos créditos básicos do IPI previstos no Regulamento é a não cumulatividade plasmada no art. 25, §1º da Lei nº 4.502/64. Assim, reconhece-se o direito ao crédito quando há:

- a) entrada de produtos destinados à comercialização, industrialização ou acondicionamento; e, igualmente,
- b) tributação, quando da saída do estabelecimento, dos produtos revendidos ou resultantes do processo industrial.

De se notar que a premissa para a utilização do “crédito básico” é a existência de tributação na operação seguinte. Contudo, desde 1999<sup>45</sup> os contribuintes fazem jus à manutenção dos créditos de IPI quando suas saídas forem *isentas* ou sujeitas à *alíquota zero*. Tal benefício não se estende aos insumos utilizados no fabrico de produtos não tributados (NT), os quais seguem a regra geral do art. 226 do RIPI.

Já o art. 227 do Regulamento do IPI traz outra benesse para os contribuintes: o industrial que adquirir matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem de comerciante atacadista não contribuinte do imposto poderá se creditar de 50% (cinquenta por cento) dos créditos aos quais faria jus caso as aquisições fossem tributadas.

Prosseguindo na análise do RIPI, as espécies de créditos básicos são assim delineadas, em rol *numerus clausus*:

Art. 226. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão

creditar-se:

I – do imposto relativo a MP,<sup>46</sup> PI<sup>47</sup> e ME,<sup>48</sup> adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integram ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

II – do imposto relativo a MP, PI e ME, quando remetidos a terceiros para industrialização sob encomenda, sem transitar pelo estabelecimento adquirente;

III – do imposto relativo a MP, PI e ME, recebidos de terceiros para industrialização de produtos por encomenda, quando estiver destacado ou indicado na nota fiscal;

IV – do imposto destacado em nota fiscal relativa a produtos industrializados por encomenda, recebidos do estabelecimento que os industrializou, em operação que dê direito ao crédito;

V – do imposto pago no desembaraço aduaneiro;

VI – do imposto mencionado na nota fiscal que acompanhar produtos de procedência estrangeira, diretamente da repartição que os liberou, para estabelecimento, mesmo exclusivamente varejista, do próprio importador;

VII – do imposto relativo a bens de produção recebidos por comerciantes equiparados a industrial;

VIII – do imposto relativo aos produtos recebidos pelos estabelecimentos equiparados a industrial que, na saída destes, estejam sujeitos ao imposto, nos demais casos não compreendidos nos incisos V a VII;

IX – do imposto pago sobre produtos adquiridos com imunidade, isenção ou suspensão quando descumprida a condição, em operação que dê direito ao crédito; e

X – do imposto destacado nas notas fiscais relativas a entregas ou transferências simbólicas do produto, permitidas neste Regulamento.

Parágrafo único. Nas remessas de produtos para armazém-geral e depósito fechado, o direito ao crédito do imposto, quando admitido, é do estabelecimento depositante.

Vejamos, a seguir, os principais questionamentos em torno dos pontos acima listados.

#### **4.3.1 A vedação ao crédito sobre bens do ativo imobilizado**

Uma das primeiras ilações extraídas da leitura do art. 226, I do RIPI é a vedação do crédito sobre bens destinados ao ativo permanente<sup>49</sup> das empresas, constante de forma expressa em sua parte final.

O dispositivo é consentâneo com o art. 25 da Lei nº 4.502/64, que apenas permite o crédito sobre produtos destinados à comercialização, industrialização ou acondicionamento. Como os bens do ativo não se enquadram nessas características (afinal, são adquiridos para integrar o patrimônio do contribuinte, desgastando-se naturalmente com o tempo), inexistente, em relação a eles, direito ao creditamento.

Trata-se de clara opção pela sistemática do crédito físico, que vigorou para o ICM e, durante alguns anos, também para o ICMS (sob a égide do Convênio ICM nº 66/88). A restrição tem sido validada pelo STJ,<sup>50</sup> como não poderia deixar de ser, haja vista o posicionamento do STF sobre o tema.<sup>51</sup>

Ao negar a dedução dos créditos calculados sobre o ativo imobilizado, o legislador do IPI assemelhou o imposto a um IVA tipo produto, modalidade em franco desuso nos países que adotam a tributação sobre o valor acrescido.

Vale lembrar que, em 1970, a legislação<sup>52</sup> autorizou o cálculo de crédito do IPI sobre bens destinados ao ativo imobilizado das empresas (máquinas, aparelhos e equipamentos),<sup>53</sup> desde que produzidos no País<sup>54</sup> e listados em Portaria do Ministério da Fazenda.<sup>55</sup> Assim, o IPI tornou-se, apenas para algumas indústrias, um IVA tipo Consumo (pois o crédito era aproveitável à vista).<sup>56</sup> Entretanto, esse dispositivo vigorou apenas até 1988, quando foi revogado pelo Decreto-Lei nº 2.433, de 19 de maio daquele ano.

Assim, respaldado pelo STF e com o beneplácito do STJ, o RIPI interpreta a Lei nº 4.502/64 e veda *expressamente*<sup>57</sup> o crédito sobre bens incorporados ao ativo imobilizado das empresas.

#### **4.3.2 Matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem**

Uma vez que o art. 226 do Regulamento do IPI assegura o cálculo de créditos *básicos* sobre matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e materiais de embalagem (ME), imperiosa é a conceituação desses institutos. Confira-se.

##### **4.3.2.1 Matérias-primas**

Segundo o Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa,<sup>58</sup> matéria-prima consiste na “substância bruta principal e essencial com que é fabricada alguma coisa”. Esse conceito passou a interessar à não cumulatividade ainda sob a égide do Imposto de Consumo (IC). A vetusta Lei nº 3.520/58, uma das pioneiras da não cumulatividade no Brasil, autorizou a dedução do IC suportado na aquisição de *matérias-primas* que concorressem para a fabricação do produto final.<sup>59</sup> Desde então, o crédito sobre matérias-primas passou a integrar o núcleo essencial da não cumulatividade tributária, que foi transplantado para o IPI, para o ICM/ICMS e, atualmente, também para o PIS/COFINS.<sup>60</sup>

Dessa forma, nota-se que não há maiores divergências quanto ao conceito de matéria-prima: trata-se de todo e qualquer bem que se consome ou se modifica no processo de industrialização, integrando fisicamente o produto final. Assim, as chapas de aço são matérias-primas para a

fabricação de automóveis; a madeira, para a indústria de móveis; o plástico, para a indústria de brinquedos, dentre infindáveis exemplos cuja enumeração se faz despendiosa.

### 4.3.2.2 Produtos intermediários

#### 4.3.2.2.1 Origem normativa

Ao regulamentar a Lei nº 3.520/58 — que autorizou a dedução do Imposto de Consumo suportado na aquisição de *matérias-primas* — o Executivo federal ampliou o direito ao crédito, assegurando que *outros produtos* (além das matérias-primas) utilizados na fabricação ou acondicionamento de mercadorias permitissem a dedução do IC a pagar.<sup>61</sup> O sentido desses “outros produtos”, contudo, somente foi aclarado pela Lei nº 4.153/62,<sup>62</sup> a qual pugnou que aqueles seriam os “artigos e produtos secundários ou intermediários” que fossem “consumidos total ou parcialmente” no processo de fabricação, sendo utilizados na “composição, elaboração, preparo, obtenção e confecção, inclusive na fase de apresto e acabamento” do produto final.

A Lei nº 4.502/64, que derradeiramente regulou o Imposto de Consumo no País (antes de sua extinção pela EC nº 18/65), também se referiu aos produtos intermediários de forma expressa, assegurando o cálculo de créditos sobre aqueles, ao lado das matérias-primas e embalagens.<sup>63</sup> A mencionada lei, todavia, não definiu em que consistiriam os intermediários, o que somente foi feito pelo regulamento do IC, que os conceituou como os bens que, “embora não se integrando no novo produto, são consumidos no processo de industrialização”.<sup>64</sup>

Com a EC nº 18/65 e a edição do Código Tributário Nacional, as regras antes aplicáveis ao Imposto de Consumo passaram a reger o IPI,<sup>65</sup> que era legalmente definido como a “nova denominação” do IC.<sup>66</sup>

O primeiro Regulamento do IPI, editado em 1967, simplesmente repetiu a qualificação de produto intermediário constante do anterior. Assim, o contribuinte faria jus ao crédito se houvesse consumo do bem no processo de industrialização.<sup>67</sup>

A novidade adveio no RIPI/72, que passou a conceituar como produto intermediário o consumível de forma *imediate* e *integral* no processo de industrialização.<sup>68</sup> Com o intuito de aclarar a interpretação da norma, o Coordenador do Sistema de Tributação (CST) editou o Parecer Normativo nº 181/74, sustentando que o consumo *imediate* dos intermediários consistiria em sua participação *intrínseca* no processo produtivo. Dessa forma, os intermediários não se confundiriam com as máquinas, equipamentos e instalações, que atuam *sobre* o produto em industrialização, de modo *extrínseco*. Outrossim, o consumo *integral* consistiria, consoante o Parecer Normativo, na necessidade de desgaste completo do bem intermediário, após uma única utilização, que os tornaria imprestáveis para a finalidade que lhes era própria. Ao cabo, o Parecer exemplificou (em rol *numerus apertus*) os bens que *não gerariam crédito do imposto*, os quais podem ser divididos em duas categorias:

- a) produtos incorporados às instalações industriais, partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas;

b) produtos empregados na *manutenção* das instalações, máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu funcionamento, tais como: limas, rebolos, lâminas de serras, brocas, tijolos refratários utilizados em fornos de produção de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos.

A nosso sentir, a primeira categoria acima listada não trata, efetivamente, de produtos intermediários, mas sim de bens integrantes do ativo imobilizado da empresa. Já a segunda relação de mercadorias cuida — ao contrário do que pugna o Parecer Normativo CST nº 181/74 — de produtos verdadeiramente intermediários. A sua descaracterização pelo Fisco decorre das ilegais exigências de consumo *imediate* (que exige contato direto e intrínseco com o bem produzido) e *integral* (instantâneo) do insumo, insculpidas no RIPI/72.

Todavia, já no regulamento seguinte (RIPI/79) as referidas exigências deixaram de existir, tendo sido restabelecido o tradicional conceito de produto intermediário: aquele que, embora não se integre ao novo produto, é consumido no processo de industrialização.<sup>69</sup> Baseado nesse regulamento, o Coordenador do Sistema de Tributação (CST) elaborou novo parecer normativo<sup>70</sup> em que:

- a) foi explicitada a impossibilidade de retroação do conceito de produto intermediário constante do RIPI/79 para as situações abrigadas pelo RIPI/72 (que exigia a já referida consumição imediata e integral); e
- b) foi adicionado um novo requisito para a caracterização do bem intermediário: o contato físico direto entre a mercadoria consumida e o produto final.

Os trechos a seguir demonstram a preocupação do Parecer Normativo CST nº 65/79 em estreimar a então novel definição dos bens intermediários — mais benéfica aos contribuintes — da anterior, regida pelo RIPI/72:

10.2. A expressão “consumidos”, sobretudo levando-se em conta que as restrições “imediate e integralmente”, constantes dos dispositivos correspondentes do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas (...).<sup>71</sup>

Nesse mesmo trecho, o parecer sustenta que o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas devem ser “decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo”.<sup>72</sup> E, ao final, conclui que bens geradores de crédito são:

- a) aqueles que se incorporam fisicamente ao produto final (matérias-primas ou bens intermediários *stricto sensu*);
- b) quaisquer outros que sofram alterações (tais como desgaste, dano, perda de propriedades físicas ou químicas) *em função de ação diretamente exercida sobre o bem em industrialização, ou vice-versa*, salvo se tais produtos integrem o ativo imobilizado da empresa.

Tal parecer, em vigor até os dias de hoje (eis que os Regulamentos do IPI de 1982,<sup>73</sup> 1998,<sup>74</sup> 2002<sup>75</sup> e 2010<sup>76</sup> apenas repetiram o conceito de produto intermediário plasmado no RIPI/79), restringe, ilegalmente, o direito ao crédito de IPI. Afinal, a Lei nº 4.153/62, que por primeira e única vez dispôs, no plano legal, sobre o conceito de produtos intermediários, exige apenas o seu consumo, *total ou parcial*, no processo de industrialização. A Lei nº 4.502/64 refere-se a bem intermediário, mas não o define. Todavia, pela interpretação histórica, o conceito somente pode ter o sentido que lhe foi conferido pela Lei nº 4.153/62. Erigir requisitos como consumição “imediate e integral”, como pretendeu o RIPI/72, ou “contato direto com o produto final”, consoante predicado pelo Parecer Normativo CST nº 65/79 (sem base sequer no Regulamento), é extrair da legislação sentido que ela não possui. Como predica a boa técnica hermenêutica, se a lei não distingue, não cabe ao intérprete distinguir.

Vejamos, a seguir, como se comportou a jurisprudência dos Tribunais Superiores em relação ao tema em comento. As lides recaíram, principalmente, sobre a definição de consumo *imediate* e *integral* do produto intermediário. Apesar de terem sido expressamente previstos apenas no RIPI de 1972, tais requisitos passaram a integrar o conceito *jurisprudencial* de produto intermediário que perdura até hoje.

#### 4.3.2.2 A jurisprudência das cortes superiores

O Supremo Tribunal Federal definiu o conceito de produto intermediário no final da década de 1970: desde que o bem fosse consumido diretamente na produção e não integrasse o ativo permanente,<sup>77</sup> seria considerado intermediário e geraria direito ao crédito.

As indústrias siderúrgicas tiveram importante papel nessas discussões, haja vista o elevado número de componentes utilizados para fabricação do aço. Um tema recorrentemente analisado pelo STF foi o da natureza dos materiais refratários que revestem os fornos onde o aço é fabricado.<sup>78</sup> A Primeira Turma do Tribunal, em 1979, concluiu que os refratários seriam produtos intermediários, pois se desgastavam na produção, “de nada mais servindo o resíduo”.<sup>79</sup> Com tal assentada, afastaram-se os requisitos do RIPI/72 de consumição *imediate* (que significa atuação intrínseca em relação ao produto) e *integral* (inutilização após cada uso). Ao contrário: os refratários atuam *sobre* o produto, de modo *extrínseco*, e se tornam impróprios para consumo apenas depois de várias utilizações.<sup>80</sup> Já a Segunda Turma, ao analisar o mesmo tema em 1981, arrimou-se na questão formal para não julgar o mérito da lide. Segundo o acórdão, não poderia o STF declarar a ilegalidade do RIPI/72 eis que, nesse caso, haveria violação *indireta* à Constituição da República. O decreto que veiculou o RIPI estava em desacordo com a Lei nº 4.502/64, que era constitucional. Assim, apenas de forma indireta havia violação à Constituição, o que desautorizava o conhecimento do extraordinário. Não obstante, todos os Ministros concordaram que, se o mérito fosse apreciado, a solução seria o afastamento da ilegal restrição do RIPI/72 ao creditamento.<sup>81</sup>

Assim, no início da década de 1980, o STF já havia superado o óbice criado pelo RIPI/72 à caracterização dos produtos intermediários.

A conclusão pelo afastamento da restrição pretendida pelo RIPI/72 pode ainda ser confirmada pela

jurisprudência do extinto Tribunal Federal de Recursos. Entendeu o TFR que determinada usina siderúrgica faria jus ao crédito dos materiais refratários utilizados na fabricação do aço.<sup>82</sup> Em oportunidade distinta, o TFR predicou existir direito de crédito do IPI sobre o material refratário consumido, “embora lentamente”, no processo de fabricação de ladrilhos.<sup>83</sup> Esse mesmo entendimento, anos depois, foi reiterado pelo STJ. A Corte Superior de Justiça deixou claro que os materiais refratários, embora consumidos “de maneira lenta”,<sup>84</sup> consistem em produtos intermediários.<sup>85</sup>

O Tribunal Federal de Recursos somente negou o crédito de IPI a produtos que, agregados a máquinas ou equipamentos, destes fizessem parte. Valendo-se do critério legal para caracterização de bens do ativo imobilizado,<sup>86</sup> o TFR denegou o pleito de indústrias produtoras de papel que pretendiam creditar-se do IPI suportado na compra de telas e feltros utilizados em suas máquinas. Como tais produtos se incorporavam ao maquinário, entendeu o TFR que se tratavam de bens destinados ao ativo imobilizado.<sup>87</sup> Todavia, em arestos nos quais o feltro foi caracterizado como um produto não integrante do ativo imobilizado, consumindo-se na produção do papel, o TFR conferiu o direito ao crédito, qualificando como intermediário.<sup>88</sup> Diante dessas decisões contraditórias, pode-se dizer que o TFR incorreu em errônia? Temos que não. As Cortes Superiores se limitam a aplicar o direito à moldura fática apresentada pelo acórdão recorrido. Assim, é possível que em certos processos uma perícia tenha demonstrado que o consumo de feltros para a indústria de papel se dá em intervalo inferior a um ano, não havendo incorporação do bem ao ativo da empresa. Nessa hipótese, a única solução é o reconhecimento do crédito. Já em outras ações nas quais as conclusões periciais são pela incorporação do feltro à máquina integrante do ativo, o Tribunal é obrigado a se adstringir aos fatos descritos nos autos, negando, à luz da verdade formal que pautava o processo judicial, o crédito de IPI.

Dessa forma, em feitos nos quais se discute a natureza dos bens intermediários, a moldura fática é condição fundamental para que se decida corretamente o caso. Decisões divergentes como as do TFR aqui apontadas não decorrem da oscilação do entendimento do Tribunal, mas sim da forma em que os fatos da causa lhe foram apresentados. Corroborando esse entendimento vale fazer referência ao *leading case* no qual o Superior Tribunal de Justiça apreciou a questão do crédito sobre telas e feltros empregados nas máquinas produtoras de papel. A Corte negou o cariz de intermediário aos referidos bens, porquanto a descrição fática indicava que os feltros e telas equivaliam a “bens de produção, bens de capital, equipamentos, que se depreciam, que se acabam, pela inexorável lei do desgaste”, do que decorria a sua não caracterização como bens intermediários.<sup>89</sup> As decisões posteriores do STJ sobre a questão não discrepam: consideram a descrição fática do acórdão recorrido. Se esse prega haver consumo imediato e integral<sup>90</sup> do bem no processo de produção, reconhecem o crédito;<sup>91</sup> caso contrário, denegam.<sup>92</sup>

Quanto à necessidade de contato físico direto entre o bem intermediário e o produto final, requisito ilegalmente erigido pelo Parecer Normativo CST nº 65/79, a jurisprudência nunca debateu o tema a contento. Ressaltamos apenas a nossa discordância com tal exigência, erigida por parecer normativo sem amparo em qualquer lei ou mesmo em decreto.

#### 4.3.2.2.3 Conclusões

Do exposto, é possível concluir que o requisito de consumo *imediate* e *integral* do produto intermediário, trazido à baila pelo RIPI/72,<sup>93</sup> foi incorporado pela jurisprudência *sem as restrições* que o Fisco tentou impingir-lhe por meio do Parecer Normativo CST nº 181/74. Consumo *imediate* foi definido pelos Tribunais como o realizado de forma intrínseca ou extrínseca em relação ao produto; já consumo *integral* implica o desgaste completo do bem, após uma ou várias utilizações. Apesar de a exigência da consumição imediata e integral do bem intermediário ter sido revogada pelo RIPI/79 e nunca mais positivada, tal requisito continua sendo utilizado pela jurisprudência, até hoje, para perquirição da natureza do bem empregado no processo de produção.

Portanto, pode-se conceituar como produto intermediário aquele *consumido de forma integral, ainda que lentamente, no bojo do processo produtivo*. Obviamente o consumo *lento* não pode resultar na incorporação do bem por mais de um ano ao patrimônio da empresa, eis que, nesse caso, ele se torna integrante do ativo imobilizado da pessoa jurídica, conforme predica a legislação do imposto de renda.<sup>94</sup>

---

<sup>1</sup> MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 247-278.

<sup>2</sup> Art. 153, IV da CR/88.

<sup>3</sup> Não se trata de saída pura e simples, mas sim daquela amparada em um negócio jurídico que modifica a posse ou propriedade do produto industrializado, como leciona Ataliba:

“É (...) hipótese de incidência do IPI *o fato de um produto, sendo industrializado, sair de estabelecimento do produtor, em razão de um negócio jurídico translativo da posse ou da propriedade do mesmo*” (ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. v. 1, p. 3, destaques no original).

De todo modo, a mera transferência da *posse* do produto, desde que suportada em negócio jurídico válido, gera o dever de pagar IPI, diferentemente do ICMS, que exige a concretização de uma operação de circulação jurídica da mercadoria, com transmissão da *propriedade* do bem.

<sup>4</sup> A jurisprudência corrobora a incidência do IPI sobre a importação de produtos industrializados. As discussões judiciais acerca do IPI-importação, em sua maior parte, restringem-se ao alcance de isenções concedidas em relação ao imposto. Parte-se sempre, portanto, do pressuposto da legitimidade da exação. *Interplures*, cite-se: STJ, Primeira Turma, REsp nº 643.076/CE, Relator Min. LUIZ FUX, DJ 09.05.2005, p. 306.

<sup>5</sup> Saliente-se que a legislação ordinária não instituiu tal modalidade do IPI, podendo, todavia, fazê-lo a qualquer tempo.

<sup>6</sup> Art. 46, parágrafo único do CTN.

<sup>7</sup> Em muitos casos há dúvidas acerca da incidência de IPI ou ISSQN sobre determinados produtos. Por exemplo, um alfaiate produz um terno da mesma forma que a indústria o faz. Contudo, paga-

se ISSQN no primeiro caso e IPI no segundo. Nesta hipótese, o que distingue o critério material de ambos os impostos é a natureza da obrigação: de *fazer*, para o ISSQN, e *dedar*, para o IPI. Sobre o tema, leia-se: ATALIBA, Geraldo. Conflitos entre ICMS, ISS e IPI *Revista de Direito Tributário*, n. 7/8, p. 105-31, jan./jun. 1979.

8 STF, Segunda Turma, RE nº 69.825/RS, Relator Min. Thompson Flores, *DJ*, 10 mar. 1972.

Registre-se que, na hipótese, discutia-se ainda a possibilidade de incidência do imposto único sobre minerais (então vigente) na fase de venda das pedras preparadas para consumo final. O STF rechaçou a tributação pelo IUM, pugnando pela incidência tanto do IPI como do então ICM (no mesmo sendeiro, foi o acórdão, também da Segunda Turma, no RE nº 70.028/ES, Relator Min. Antonio Neder, *DJ*, 1º set. 1972).

Lado outro, quando do julgamento de caso envolvendo óleos lubrificantes e seus aditivos, o Tribunal Supremo distinguiu as situações: na primeira, determinou a incidência do imposto único, ao passo que no segundo caso sustentou a tributação pelo IPI, haja vista tratar-se de um produto industrializado e não de um típico óleo sujeito ao imposto único sobre combustíveis e lubrificantes (STF, Pleno, AR nº 1.164/DF, Relator Min. Alfredo Buzaid, *DJ*, 08 jun. 1984, p. 9256).

9 Arts. 3º e 4º do RIPI (Decreto nº 7.212/10).

10 Contudo, em alguns casos a Lei nº 4.502/64 (que, ainda hoje, é a norma básica do IPI na legislação ordinária), excepciona o conceito de industrialização, vedando a incidência do imposto federal sobre: conserto de máquinas, aparelhos e objetos pertencentes a terceiros; acondicionamento destinado ao mero transporte do produto; manipulação de medicamentos em farmácias especializadas para venda direta ao consumidor; montagem de óculos, sob prescrição médica; mistura de tintas feita pelo estabelecimento varejista para venda ao consumidor final, desde que a indústria fabricante das tintas não pertença ao mesmo grupo econômico do estabelecimento que as vende no varejo (art. 3º, parágrafo único e incisos da Lei nº 4.502/64).

11 Art. 47 do CTN.

12 O valor constante da Declaração de Importação será, ainda, acrescido do Imposto de Importação e dos demais encargos (inclusive cambiais) e taxas exigidos para o ingresso do produto no País.

13 Art. 51 do CTN.

14 Como já dito, essa hipótese de incidência, apesar de autorizada pela CR/88 e pelo CTN, não está prevista na legislação do IPI.

15 Desde a época do imposto sobre consumo, muito se discutiu nos tribunais acerca do alcance da imunidade tributária: ela beneficiaria apenas o contribuinte de direito ou também o contribuinte de fato? Prevaleceu, ao fim, a tese restritiva, pela qual o contribuinte *de facto* não faz jus à imunidade dos tributos indiretos (*in casu*, do IPI). A Súmula nº 591 do STF expressa tal posicionamento:

“A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados.”

Contudo, se o beneficiado pela imunidade é próprio contribuinte *de jure*, resta afastada a incidência do tributo indireto, como também já decidido pelo STF (Primeira Turma, RE nº 243.807/SP, Relator Min. Ilmar Galvão, DJ, p. 98, 28 abr. 2000).

<sup>16</sup> A seletividade consiste no dever de tributar os produtos supérfluos com alíquotas gravosas e os bens essenciais com alíquotas reduzidas. Sobre esse tema, confira-se: ESTURILIO, Regiane Binhara. *A Seletividade no IPI e no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

<sup>17</sup> Predica o art. 48 do CTN que o IPI "é seletivo em função da essencialidade dos produtos."

<sup>18</sup> Tendo em vista que no IPI as alíquotas podem ser fixadas por ato do Poder Executivo, obedecendo aos limites mínimos e máximos preestabelecidos em lei (CR/88, art. 153, §1º), o Presidente da República edita periodicamente a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI). Atualmente, a TIPI é veiculada pelo Decreto nº 6.006/06, estabelecendo as alíquotas dos produtos gravados pelo IPI.

<sup>19</sup> Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Decreto nº 7.212/10).

<sup>20</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 510.

<sup>21</sup> A omissão do CTN, neste ponto, permite ao legislador ordinário federal optar pelo crédito físico ou financeiro. Como se verá adiante, a escolha recaiu sobre a primeira opção.

<sup>22</sup> O art. 153, §3º, I da CR/88 determina que o IPI será "não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores".

<sup>23</sup> Certa feita o Estado de Rondônia editou decreto determinando que o pagamento do ICMS sobre a prestação de serviços de comunicação e operações com energia elétrica seria *diário*. A norma exigia que as empresas recolhessem aos bancos os valores de ICMS referentes às prestações e operações do dia. Essa medida impossibilitou a apuração dos tributos na forma não cumulativa. Afinal, é necessário que haja um período mínimo de tempo para que os créditos sejam abatidos dos débitos, chegando-se ao *quantum* efetivamente devido. Por essa razão, entendeu o Superior Tribunal de Justiça que a modificação do período de apuração do ICMS, nesta hipótese, era ilegítima (STJ, Segunda Turma, RMS nº 11.438/RO, Relator Min. Franciulli Netto, DJ, p. 269, 01 jul. 2002). As conclusões também se aplicam ao IPI. O período de apuração prescrito *in caput* do art. 25 da Lei nº 4.502/64 é mensal, podendo ser reduzido ou ampliado por leis ulteriores. Entrementes, a redução nunca poderá chegar ao ponto de retirar do contribuinte o tempo mínimo necessário para o cotejo entre débitos e créditos do imposto, como fez o Estado de Rondônia no precedente citado.

<sup>24</sup> O decreto possui importante papel na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados. Entretanto, o Poder Executivo deve ter em mente que sua função, conforme aclarada pelo art. 99 do CTN, é apenas a de operacionalizar o recolhimento do imposto. É defeso às normas infralegais a modificação do sentido e alcance das leis. Assim, em nenhum momento o regulamento poderá restringir direitos do contribuinte, sobremais o da não cumulatividade, cujo suporte, em última instância, é constitucional.

[25](#) Para maiores detalhes sobre o art. 11 da Lei nº 9.779/99, vide próximo tópico.

[26](#) O §2º do art. 25 foi revogado pelo Decreto-Lei nº 2.433/88. Suas disposições autorizavam o Ministro da Fazenda a conceder créditos de IPI para os bens do ativo imobilizado adquiridos por empresas industriais, ainda que o vendedor não fosse contribuinte do IPI. Tratava-se, portanto, de um benefício fiscal (eis que o crédito da Lei nº 4.502/64 é físico), que era concedido “de acordo com as diretrizes gerais de política de desenvolvimento econômico do país” (art. 25, §2º da Lei nº 4.502/64, texto revogado em 1988).

[27](#) A regra, entretanto, não é válida para as saídas *não-tributadas* (NT).

[28](#) Art. 25, §1º da Lei nº 4.502/64.

[29](#) STJ, Primeira Turma, REsp nº 1.109.232/RS, Relator Min. Francisco Falcão, *DJe*, 22 abr. 2009.

No mesmo sendeiro: STJ, Primeira Turma, REsp nº 917.236/RN, Relator Min. JOSÉ DELGADO *DJ*, 02 ago. 2007, p. 414.

[30](#) Dentre vários, cite-se: STJ, Primeira Turma, AgRg no REsp nº 1.058.032/SP, Relator Min. Francisco Falcão, *DJe*, 20 out. 2008.

[31](#) STJ, Primeira Seção, REsp nº 860.369/PE, Relator Min. Luiz Fux, j. em 25.11.2009 (processo julgado sob o rito da Lei nº 11.672/08 – recursos repetitivos).

[32](#) Ou seja, a isenção que não é concedida na última operação tributada pelo imposto, mas sim em etapa intermediária do processo produtivo.

[33](#) A questão não passou despercebida aos Ministros Ricardo Lewandowski, Cezar Peluso e Eros Grau, especialmente para este último. Ora, se o STF reconhece direito a créditos presumidos na aquisição de insumos isentos (utilizados no fabrico de produtos tributados) por que motivo não haveria de reconhecer o direito à escrituração de créditos reais, oriundos da aquisição de insumos tributados? O contrassenso é evidente.

[34](#) Reza a Lei nº 9.430/96:

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.”

[35](#) Essa situação ocorre, por exemplo, com fabricantes de produtos sujeitos à alíquota zero que adquirem insumos tributados pelo IPI.

[36](#) Art. 225 do RIPI.

[37](#) Art. 225, §1º do RIPI.

[38](#) Importante ressaltar que a devolução aqui referida é aquela não prevista *ab initio* pelas partes.

Quando o produto é remetido para outra empresa já com a intenção de ser devolvido ao estabelecimento de origem (*v.g.*, como ocorre na industrialização por encomenda), a legislação considera que *não houve saída do estabelecimento produtor* (art. 5º, II da Lei nº 4.502/64 c/c art. 225, §1º do RIPI).

[39](#) Os créditos de “outra natureza” são previstos no art. 240 do RIPI e permitem ao contribuinte creditar-se:

(a) do valor lançado como débito do IPI, quando a nota fiscal for cancelada antes da saída efetiva da mercadoria e

(b) da diferença paga a maior do imposto, quando o lançamento do IPI tenha sido feito de forma antecipada.

[40](#) Regidos pelos arts. 236 a 239 do RIPI e relacionados a operações nas áreas da Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM), Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE) e Amazônia Ocidental.

[41](#) Art. 225, §2º do RIPI.

[42](#) Como lecionam REIS e BORGES, “créditos básicos (...) são aqueles diretamente associados ao princípio da não-cumulatividade e ao processo de industrialização, cuja titularidade pertence ao estabelecimento industrial ou equiparado” (REIS, Maria Lúcia Américo; BORGES, José Cassiano *O IPI ao alcance de todos*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 167).

[43](#) Os créditos por devolução ou retorno de produtos foram referidos brevemente no item anterior, por serem mencionados pelo RIPI em seu art. 225.

[44](#) REIS, Maria Lúcia Américo; BORGES, José Cassiano *O IPI ao alcance de todos*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 169-74.

[45](#) Por força do art. 11 da Lei nº 9.779, de 20 de janeiro de 1999.

[46](#) Matérias-primas.

[47](#) Produtos intermediários.

[48](#) Materiais de embalagem.

[49](#) O conceito de ativo permanente equivale, para fins do creditamento do IPI, ao de ativo imobilizado, que é assim definido pela ciência contábil:

“Ativo imobilizado são bens corpóreos (palpáveis) destinados à manutenção da atividade principal da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à empresa os benefícios, riscos e controle desses bens. Os bens que auxiliam a empresa na consecução de sua atividade pertencem ao imobilizado: máquinas, equipamentos, prédios (em uso), ferramentas, móveis e utensílios, instalações, veículos, etc.” (MARION, José Carlos. *Contabilidade básica*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 65-6).

50 Dentre vários, cite-se STJ, Segunda Turma, REsp nº 1.028.459/SC, Relator Min. Humberto Martins, *DJe*, 26 jun. 2008.

51 O STF já assentou, em inúmeras oportunidades, que a garantia mínima da não cumulatividade corresponde ao crédito físico.

52 O Decreto-Lei nº 1.136/70, incluiu um §2º ao art. 25 da Lei nº 4.502/64, que passou a ostentar a seguinte redação:

“Art. 25. (...).

§2º. O Ministro da Fazenda poderá atribuir aos estabelecimentos industriais o direito de crédito do imposto sobre produtos industrializados relativo a máquinas, aparelhos e equipamentos, de produção nacional, inclusive quando adquiridos de comerciantes não contribuintes do referido imposto destinados à sua instalação, ampliação ou modernização e que integrem o seu ativo fixo, de acordo com as diretrizes gerais de política de desenvolvimento econômico do país.”

53 Também foi autorizado o crédito sobre o IPI suportado na aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção, pelo estabelecimento, de bens a serem incorporados ao seu próprio ativo imobilizado.

54 Alguns contribuintes intentaram creditar-se do IPI incidente sobre bens importados de países signatários do GATT (Acordo Geral de Tarifas e Comércio). A pretensão foi rechaçada pela jurisprudência, com base na interpretação restritiva que deve ser dispensada aos dispositivos de lei que veiculam benefícios fiscais (TFR, Primeira Turma, AMS nº 79.289/SP, Relator Min. Correa Pina, *DJ*, 23 out. 1980).

55 A jurisprudência convalidou a delegação ao Poder Executivo da função de listar os bens do ativo passíveis de creditamento. *Inter alii*, cite-se: TFR, 6ª Turma, AC nº 79.137/SP, Relator Min. Miguel Ferrante, *DJ*, 11 set. 1986; TFR, 6ª Turma, AC nº 71.954/SP, Relator Min. Torreão Braz, *DJ*, 13 dez. 1984.

56 TFR, 5ª Turma, AC nº 134.575/RN, Relator Min. Geraldo Sobral, *DJ*, 14 abr. 1988.

Em outros julgados, o TFR esclareceu ainda que o pressuposto para o aproveitamento do crédito, mesmo quando o bem do ativo estivesse listado na portaria do Ministro da Fazenda, era a produção de bens tributados pelo IPI. Assim, a empresa que industrializasse produtos não tributados era impedida de escriturar créditos sobre bens do ativo, mesmo quando inseridos em portaria ministerial (TFR, 6ª Turma, AC nº 99.581/RS, Relator Min. Carlos Mário Velloso, *DJ*, p. 7337, 07 abr. 1988).

57 Art. 226, I, *in fine* do RIPI.

58 Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, versão eletrônica.

59 Trata-se do art. 5º do Decreto-Lei nº 7.404/45, com a redação que lhe foi impingida pela Lei nº 3.520/58:

“Art. 5º. Quando num mesmo estabelecimento produtor se fabricarem artigos sujeitos ao imposto de consumo que, sem saírem deste estabelecimento, forem utilizados na fabricação ou no acondicionamento de outros tributados, o imposto incide somente no produto final, facultada ao fabricante a dedução dos impostos pagos sobre as matérias primas que concorrerem para a sua produção.”

[60](#) O regime aplicável às contribuições não é o da não cumulatividade em sua inteireza, sendo-o apenas nos pontos em que compatível com a tributação sobre a receita bruta. A nosso sentir, entretanto, a garantia mínima do crédito físico — sobre matérias-primas, bens intermediários e materiais de embalagem — pode e deve ser aplicada às contribuições não cumulativas, exigindo que o legislador ordinário, ao optar por esse regime, permita o cálculo do crédito, *no mínimo*, sobre as despesas com aquisição desse tipo de produto.

[61](#) Art. 148 do Decreto nº 45.422/59.

[62](#) Art. 34, *b*, 1 da Lei nº 4.153/62.

[63](#) Art. 25, §1º da Lei nº 4.502/64.

[64](#) Art. 27, I do Decreto nº 56.791/65.

[65](#) *Interplures*, a Lei nº 4.502/64, que tratava da não cumulatividade do imposto de consumo e passou a reger a do IPI, foi modificada pelos Decretos-Leis nºs 34/66, 400/68 e 1.136/70.

[66](#) Art. 1º do DL nº 34/66.

[67](#) Art. 30, I do RIPI/67 (Decreto nº 61.514/67).

[68](#) Art. 32, I do RIPI/72 (Decreto nº 70.162/72).

[69](#) Art. 66, I do RIPI/79 (Decreto nº 53.263/79). Este mesmo dispositivo vedou *expressamente*, por primeira vez, o crédito sobre bens do ativo imobilizado, com esforço no art. 25, §1º da Lei nº 4.502/64.

[70](#) Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação – CST nº 65, *DOU*, 06. nov. 1979.

[71](#) Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação – CST nº 65, *DOU*, 06. nov. 1979.

[72](#) Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação – CST nº 65, *DOU*, 06. nov. 1979.

[73](#) Art. 82, I do RIPI/82 (Decreto nº 87.981/82).

[74](#) Art. 147, I do RIPI/98 (Decreto nº 2.637/98).

[75](#) Art. 164, I do RIPI/02 (Decreto nº 4.544/02).

[76](#) Art. 226, I do RIPI/10 (Decreto nº 7.212/10).

[77](#) A conclusão foi extraída do estudo das decisões sobre o tema. Todas as vezes que os fatos

narrados no processo conferiam ao produto uma natureza próxima à de ativo imobilizado, negava-se o cariz de bem intermediário; por outro lado, quando demonstrado que havia desgaste, rápido ou lento, mas em velocidade que não indicava a incorporação ao imobilizado, o Supremo Tribunal Federal assegurava o creditamento, classificando o produto como intermediário.

[78](#) Vale lembrar que o crédito sobre materiais refratários era expressamente negado pelo Parecer Normativo CST nº 181/74, à luz do RIPI/72.

[79](#) STF, Primeira Turma, RE nº 90.205/RS, Relator Min. Soares Muñoz, *DJ*, p. 2103, 23 mar. 1979.

[80](#) Apesar de o tema não envolver questão constitucional (tratava-se de decreto – RIPI/72 – editado em contrariedade à Lei nº 4.502/64), a não cumulatividade plasmada pela EC nº 18/65 foi invocada para a solução da lide. A Suprema Corte, então, interpretou o RIPI/02 conforme a Constituição. Veja-se, no voto do Min. Soares Muñoz:

“Estou em que, tendo o acórdão recorrido admitido o fato de que os refratários são consumidos na fabricação do aço, *a circunstância de não se fazer esse consumo em cada fornada, mas em algumas sucessivas, não constitui causa impeditiva à regra constitucional e legal que proíbe a cumulatividade do IPI.*

(...)

Aceito a interpretação que concilia o (...) Regulamento (...) com a Lei nº 4.502/64” (STF, Primeira Turma, RE nº 90.205/RS, Relator Min. Soares Muñoz, *DJ*, p. 2103, 23 mar. 1979, destaques nossos).

[81](#) Tratava-se do RE nº 93.545/SP em que se discutia a classificação, como bens intermediários, de panos filtrantes utilizados na fabricação de papel transparente. O Relator originário, Min. Leitão de Abreu, entendeu que o RIPI/1972 extrapolara a Lei nº 4.502/64 ao determinar que bens intermediários seriam apenas aqueles consumidos de forma imediata e integral na produção — o que impediria, no caso, o crédito dos panos filtrantes, que admitiam mais de uma utilização antes de seu efetivo descarte. Da fundamentação do Min. Leitão de Abreu nenhum outro integrante da Segunda Turma divergiu. Todavia, somente o Min. Cordeiro Guerra acompanhou o relator originário. Os outros três julgadores (Ministros Décio Miranda, Moreira Alves e Djaci Falcão) não conheceram do extraordinário por questão formal: como o relator apontara que a contrariedade era do RIPI à lei, e apenas por via oblíqua à Constituição (eis que a lei era consentânea com esta), não poderia o STF julgar a causa (STF, Segunda Turma, RE nº 93.545/SP, Relator Min. Leitão de Abreu, *DJ*, p. 8791, 11 set. 1981).

[82](#) TFR, Quarta Turma, AC nº 87.471/MG, Relator Min. Armando Rolemberg, *DJ*, 24 out. 1985. No mesmo sendeiro: TFR, Quinta Turma, REO nº 48.932/PR, Relator Min. Moacir Catunda, *DJ*, 16 set. 1982.

[83](#) TFR, Sexta Turma, REO nº 64.953/SP, Relator Min. José Dantas, *DJ*, 26 set. 1980.

[84](#) STJ, Segunda Turma, REsp nº 18.361/SP, Relator Min. Hélio Mosimann, *DJ*, p. 23026, 07 ago. 1995.

85 Obviamente, a “lentidão” referida nos acórdãos deve ser obtemperada: se o bem se incorpora ao patrimônio da empresa por um ano, passa a integrar o ativo imobilizado, descaracterizando-se como produto intermediário.

86 A legislação do Imposto sobre a Renda determina a ativação de todo bem que se integrar ao patrimônio da empresa por período igual ou superior a 1 (um) ano.

87 Dentre vários, cite-se: TFR, Sexta Turma, AC nº 62.840/SP, Relator Min. Torreão Braz, *DJ*, 21 out. 1982; TFR, Segunda Seção, EAC nº 64.688/PR, Relator Min. Hugo Machado, *DJ*, 13 fev. 1989.

88 TFR, Quinta Turma, REO nº 59.442/SP, Relator Min. Pedro Acioli, *DJ*, 01 jul. 1981.

89 STJ, Primeira Turma, REsp nº 30.938/PR, Relator Min. Humberto Gomes de Barros, *DJ*, 07 mar. 1994, destaques nossos.

90 O STJ utiliza a expressão *consumo imediato e integral*, tal como fazia o RIPI/72, porém, obviamente, com a interpretação que lhe foi conferida pelo STF, TFR e pelo próprio STJ.

91 STJ, Primeira Turma, AgRg no AgRg no REsp nº 386.774/MG, Relator Min. Francisco Falcão, *DJ*, p. 226, 29 nov. 2004.

92 STJ, Segunda Turma, AgRg no REsp nº 1.082.522/SP, Relator Min. Humberto Martins, *DJe*, 04 fev. 2009.

93 Impende lembrar que o RIPI/72 foi revogado, nesta parte, pelo RIPI/79, cuja redação foi reproduzida nos demais regulamentos do imposto, inclusive no presente, no qual não se tem a exigência de consumo “imediato e integral” do bem intermediário.

94 Art. 301 do RIR/99.

---

### **Como citar este conteúdo na versão digital:**

Conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), este texto científico publicado em periódico eletrônico deve ser citado da seguinte forma:

MOREIRA, André Mendes. Não cumulatividade do IPI e o direito ao crédito sobre produtos intermediários. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 9, n. 53, set./out. 2011. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=75373>>. Acesso em: 23 jan. 2017.

---

### **Como citar este conteúdo na versão impressa:**

Conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), este texto

científico publicado em periódico impresso deve ser citado da seguinte forma:

MOREIRA, André Mendes. Não cumulatividade do IPI e o direito ao crédito sobre produtos intermediários. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 9, n. 53, p. 57-79, set./out. 2011.