

MATHEUS FERNANDES MENEZES

POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS SOBRE  
AQUISIÇÃO DE PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO

Trabalho de Conclusão de Curso submetido à  
Coordenação de Atividades Complementares  
do Curso de Graduação em Direito, da  
Universidade Federal do Ceará, como  
requisito parcial para obtenção do grau de  
Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Francisco de Araújo  
Macedo Filho

FORTALEZA

2010

MATHEUS FERNANDES MENEZES

POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS SOBRE  
AQUISIÇÃO DE PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO

Trabalho de Conclusão de Curso submetido à Coordenação do Curso de Graduação em Direito, da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito

Aprovada em \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_\_\_.

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Francisco de Araújo Macedo Filho (Orientador)

Universidade Federal do Ceará-UFC

---

Prof. Daniel Gomes de Miranda  
Universidade Federal do Ceará-UFC

---

Prof. Gustavo César Machado Cabral  
Universidade Federal do Ceará-UFC

## AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Francisco Nelcimar Menezes e Lindamar Fernandes Menezes, a quem devo a minha vida e minha formação moral e acadêmica.

Ao Professor Francisco de Araújo Macedo Filho pela a aceitação da árdua tarefa de orientar este trabalho.

À Renata Queiroz pelo apoio, companheirismo e compreensão nestes quatro anos e meio de faculdade.

“A justiça sustenta numa das mãos a balança que pesa o direito, e na outra, a espada de que se serve para o defender. A espada sem a balança é a força brutal; a balança sem a espada é a impotência do direito” (Ihering)

## RESUMO

A não-cumulatividade do PIS e da COFINS tem suas peculiaridades em virtude de ser determinada pelo legislador ordinário, diferentemente do que ocorre para o IPI e o ICMS, em que a não-cumulatividade é definida pela Constituição Federal de 1988. Assim, a apropriação de créditos destas contribuições fica sujeito ao que determina as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que tratam da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, respectivamente. No caso do IPI e do ICMS, a Constituição Federal determina que, regra geral, é possível a apropriação de créditos apenas sobre o valor pago nas operações anteriores, ou seja, se não houve pagamento de imposto em operações anteriores, seja por que o insumo adquirido é isento, não tributado ou sujeito a alíquota zero, não há direito ao crédito. No caso do PIS e da COFINS, no qual é o legislador ordinário que define a regra de apropriação de créditos, é possível tomar crédito sobre a aquisição de produtos não-sujeitos ao pagamento das contribuições? O presente trabalho visa responder a este questionamento, focando em determinar se há ou não a possibilidade de apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre a aquisição dos produtos listados no art. 1º, da Lei nº 10.925/2004, sujeitos à alíquota zero.

Palavras-chave: Direito Tributário. PIS e COFINS. Não-cumulatividade. Alíquota Zero. Crédito Tributário.

## **ABSTRACT**

The non-cumulative PIS and COFINS has its peculiarities due to being determined by the ordinary legislator, unlike the taxes IPI and ICMS, in which the non-cumulativeness is defined by 1988 Federal Constitution. Thus, the appropriation of credits for such contributions is subject to determining the Laws n. 10.637/2002 and 10.833/2003, dealing with non-cumulative PIS and COFINS respectively. For IPI and ICMS, the Federal Constitution provides that, in general, it is possible to appropriate credits only over the amount paid in previous transactions. That is, if there has not been any tax payment in previous operations, the input purchased is exempt, not taxed or subject to a zero percent rate, therefore there is no right to credit. In the case of PIS and COFINS, in which the ordinary legislator sets out the rules for credit appropriation, is it possible to take credit over the purchase of products subject to non-payment of contributions? The present study aims to answer that question, focusing on whether or not there is the possibility of credit appropriation for PIS and COFINS on the purchase of products listed in Art. 1, of Law No. 10.925/2004, subject to a zero percent rate.

**Keywords:** Tax Law. PIS and COFINS. Non-cumulative. Zero tax rate. Tax Credit.

## SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	9
2	NÃO-CUMULATIVIDADE.....	12
2.1	Histórico.....	12
2.2	Noções sobre Princípios Constitucionais .....	14
2.3	A Não-Cumulatividade como Princípio Constitucional.....	16
3	A NÃO-CUMULATIVIDADE NOS TRIBUTOS NACIONAIS.....	18
3.1	Imposto sobre Produtos Industrializados.....	18
3.1.1	Breve Histórico.....	18
3.1.2	Função.....	18
3.1.3	Fato Gerador.....	19
3.1.4	Contribuinte.....	21
3.1.5	Base de Cálculo.....	21
3.1.6	Não-Cumulatividade do IPI.....	22
3.2	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.....	25
3.2.1	Breve Histórico.....	25
3.2.2	Função.....	27
3.2.3	Fato Gerador.....	27
3.2.4	Contribuinte.....	28
3.2.5	Base de Cálculo.....	29
3.2.6	Não-Cumulatividade do ICMS.....	30
3.3	Contribuições para o Programa de Integração Social e Financiamento da Seguridade Social.....	31
3.3.1	Breve Histórico.....	31
3.3.2	Função.....	33
3.3.3	Fato Gerador.....	33
3.3.4	Contribuinte.....	34
3.3.5	Base de Cálculo.....	34
3.3.6	Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS.....	35
4	FORMAS DE DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	37
4.1	Não-Incidência.....	37

4.2	Imunidade.....	38
4.3	Isenção.....	40
4.4	Alíquota Zero.....	41
5	POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS SOBRE INSUMOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO.....	44
5.1	Da interpretação do inciso II, do § 2º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.....	44
5.2	A Alíquota Zero de PIS e COFINS como isenção.....	46
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	49

## 1 INTRODUÇÃO

A legislação que trouxe ao Ordenamento Jurídico Brasileiro a aplicabilidade do princípio da não-cumulatividade para as Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) tratou de delinear critérios próprios para a instrumentalização do referido princípio, ignorando o conceito de não-cumulatividade que fora instituído constitucionalmente para os impostos sobre produtos industrializados (IPI) e sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS).

Assim, as leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que instituíram a não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à COFINS, respectivamente, preferiram listar os créditos passíveis de dedução das referidas contribuições. Dessa forma, caberia ao contribuinte analisar quais créditos poderia utilizar para deduzir do montante devido das contribuições.

Nesse sentido, por se tratar de uma forma diferenciada de não-cumulatividade daquela válida para o IPI e o ICMS, na qual o contribuinte pode compensar o montante cobrado nas operações anteriores com o que for devido, vislumbra-se a hipótese de que é possível a apropriação de créditos decorrentes da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições ao PIS e à COFINS, algo que, regra geral, não é permitido para os casos do IPI e ICMS, visto que não houve montante cobrado em operações anteriores.

A validade desta hipótese dependerá da interpretação do inciso II, §2º, art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, abaixo transcrito:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

[...]

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Uma leitura superficial da redação do dispositivo legal supracitado permite a imediata desconsideração da hipótese em questão. Ocorre que o legislador ordinário tornou o referido dispositivo legal vulnerável a diversas outras interpretações ao acrescentar uma segunda parte ao inciso: “inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou

utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição”.

Daí é possível obter a interpretação de que no caso de aquisição de bens ou serviços isentos do pagamento da contribuição, a tomada de crédito somente seria impossível no caso de revenda ou se tais bens ou serviços forem utilizados como insumos em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição. Temos então, a *contrario sensu*, que é claramente possível a apropriação de créditos sobre a aquisição de bens ou serviços isentos, desde que a saída seja tributada.

Dito isto, fica a seguinte indagação: é possível a apropriação de créditos sobre a aquisição de bens ou serviços sujeitos à alíquota zero quando há tributação na saída?

A alíquota zero é uma figura peculiar no direito pátrio, ainda não muito bem definida pela doutrina que, em parte, a considera como espécie, no qual a isenção seria o gênero, ou a trata como uma figura própria, explicitada no §1º, art. 153, da Constituição Federal de 1988.

A relevância do tema em pauta decorre do fato de que, atualmente, muitas empresas não vêm se apropriando de créditos de PIS e COFINS sobre aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero, trazendo reflexos imediatos para o consumidor, já que as empresas, sem tomar créditos sobre essas operações, acabam tendo sobre seus produtos uma carga tributária maior, e, conseqüentemente, o preço do produto chega ao consumidor com um valor mais elevado.

Na situação atual, apenas o fornecedor do insumo tributado à alíquota zero estaria sendo beneficiado, enquanto os demais da cadeia (empresa beneficiadora do insumo sujeito à alíquota zero e consumidor final) arcariam com o ônus.

Desta forma, um dos principais objetivos da não-cumulatividade não seria contemplado, que seria o de evitar uma onerosidade tributária excessiva para o consumidor final.

Ademais, cumpre ressaltar que o legislador, ao instituir a alíquota zero para determinados produtos, almejou a redução da carga tributária sobre estes e, conseqüentemente, a redução de seu valor no varejo, possibilitando um maior acesso da população aos produtos agraciados pela redução de alíquota, assim como aos produtos derivados destes. Tanto é que a lei nº 10.925/2004, que elenca em seu corpo uma série de produtos sujeitos à alíquota zero, alberga uma série de produtos fundamentais como, por

exemplo, feijão, arroz, ovo, leite, farinha de trigo, farinha de mandioca, pão comum e diversos tipos de queijo.

Com o intuito de abordar com clareza o tema proposto neste trabalho, estruturaremos esta monografia em quatro capítulos, dispostos de forma a manter um raciocínio lógico a fim de facilitar a compreensão e entendimento do tema.

No Primeiro Capítulo, trataremos de explicar o fenômeno da não-cumulatividade, expondo o seu histórico e sua natureza principiológica.

No Segundo Capítulo, abordaremos os tributos de nosso Sistema Tributário Nacional que utilizam-se da não-cumulatividade para definir o montante devido pelos contribuintes ao Fisco, apontando as peculiaridades da aplicabilidade da sistemática da não-cumulatividade para cada um destes tributos.

No Terceiro Capítulo, abordaremos sobre as formas de desoneração tributária, a fim de buscar uma definição para a alíquota zero.

No Último Capítulo, passaremos a fazer uso de todas as informações expostas nos capítulos anteriores para, enfim, concluir se existe, ou não, a possibilidade de apropriação de créditos sobre a aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero.

A metodologia utilizada na monografia será realizada através de um estudo descritivo-analítico, desenvolvido através de pesquisa bibliográfica: mediante explicações embasadas em trabalhos publicados sob a forma de livros, revistas, artigos, enfim, publicações especializadas, que abordem direta ou indiretamente o tema em análise. Também recorreremos às decisões proferidas acerca da matéria tanto no âmbito judicial como no administrativo.

Quanto à utilização e abordagem dos resultados, está será pura, à medida que terá como único fim a ampliação dos conhecimentos, bem como qualitativa, buscando apreciar a realidade do tema no ordenamento jurídico pátrio.

Destarte quanto aos objetivos, o presente trabalho será descritivo, posto que buscará descrever, explicar, classificar, esclarecer o problema apresentado, assim como exploratório, objetivando aprimorar as idéias através de informações sobre o tema em foco.

## 2 NÃO-CUMULATIVIDADE

### 2.1 Histórico

A ideia de não-cumulatividade tem sua origem em estudos de economistas e financistas que procuravam meios de evitar, ou mitigar, a tributação em cascata, comum nas operações comerciais contemporâneas, nas quais o produto, antes de chegar ao consumidor final, passa por várias fases de aperfeiçoamento, sendo tributado em cada uma das operações, gerando, assim, um cúmulo fiscal.

Assim, em observação a este fenômeno de cumulação fiscal, o direito francês foi pioneiro ao criar nos anos 50, mas especificamente no ano de 1954, o *taxe sur valeur ajoutée* (TVA), o primeiro imposto não cumulativo de que se tem notícia. O modelo fora adotado posteriormente pela Comunidade Europeia, em 1967.

No Brasil, com a intensificação da atividade industrial ocorrida na metade do século XX, verificou-se que os impostos passavam a incidir repetitivamente nas várias etapas de produção, fazendo com que o valor dos tributos fosse incorporado ao custo e repassado ao consumidor final.

Em consequência, havia desestímulo ao consumo e ao avanço da industrialização, visto que o preço final do produto era muito alto em decorrência do elevado percentual de tributos nele agregado.

Assim, espelhando-se no TVA francês, fora aprovada a Emenda Constitucional de nº 18, de 1º de dezembro de 1965, na qual fora implementado o sistema de tributação da não-cumulatividade, sendo aplicável ao Imposto sobre Produtos Industrializados e ao Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias.

Vejamos como era a redação da Emenda Constitucional nº 18/1965 que tratava da não-cumulatividade dos impostos acima mencionados:

Art. 11 Compete à União o impôsto sôbre produtos industrializados.  
Parágrafo único. O impôsto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores.

Art. 12 Compete aos Estados o impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.  
[...]

§ 2º O imposto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.

Posteriormente, o nosso Código Tributário Nacional, que foi criado em 25 de outubro de 1966, com fundamento na Emenda Constitucional nº 18/1965, trouxe também em seu corpo disposição acerca da não-cumulatividade, em seu art. 49, *in verbis*:

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.

Desde então, a não-cumulatividade se manteve intacta na evolução constitucional, passando a ser algo sempre tratado nas constituições federais. Na Constituição Federal de 1967 a não-cumulatividade fora tratada no art. 22, V, §4º, para o IPI e no art. 24, II, §5º, para o ICM, mantendo-se inclusive após a Emenda Constitucional nº 1/1969 para o IPI, em seu art. 21, V, §3º, e para o ICM, em seu art. 23, II. A Constituição Federal de 1988 também traz a não-cumulatividade para ambos os impostos. Vejamos o que diz a CF/1988 em relação ao IPI e ao ICMS, respectivamente:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

[...]

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

[...]

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

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

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

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

Posteriormente, com o advento da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, a não-cumulatividade, que antes só era tratada nas constituições especificamente para os impostos sobre produtos industrializados e sobre circulação de mercadorias, passou a ser extensível às contribuições sociais.

Apesar de o conceito da não-cumulatividade já existir para as contribuições ao PIS e para a COFINS, a partir de sua introdução pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, respectivamente, a Constituição não trazia tal referência. A Emenda Constitucional nº 42/2003, incluiu o §12 ao art. 195, prevendo expressamente a possibilidade de cobrança não-cumulativa para as contribuições ao PIS e para a COFINS.

## 2.2 Noções sobre princípios constitucionais

Uma vez conhecido o trajeto histórico da não-cumulatividade e como se deu sua inserção no Ordenamento Jurídico Brasileiro, passaremos a tecer um breve comentário sobre princípios constitucionais, a fim de classificar a não-cumulatividade como tal.

O professor Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 148) nos ensina que:

Princípios são linhas diretivas que informam e iluminam a compreensão de segmentos normativos, imprimindo-lhes um caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sobre seu raio de influência e manifestam a força de sua presença. Algumas vezes constam de preceitos expresso, logrando o legislador constitucional enunciá-los com clareza e determinação. Noutras, porém, ficam subjacentes à dicção do produto legislado, suscitando um esforço de feitiço indutivo para percebê-los e isolá-los.

Para reforçar o conceito acima exposto, há mister de transcrever as palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello (2008, p. 53), que diz:

Princípio é, pois, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para exata compreensão e inteligência delas, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome de sistema jurídico positivo

E continua o professor:

[...] violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio violado, por que representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra. (MELLO, 2008, p. 53)

Temos, portanto, os princípios como parâmetros que servem para orientar, embasar, todo e qualquer sistema, seja ele jurídico ou não, garantindo-lhe validade.

Os princípios, segundo Diógenes Gasparini (2000, p. 6), podem ser classificados como:

[...] 1) onivalentes, isto é, os que valem para qualquer ciência, a exemplo do princípio de não-contradição: uma coisa não pode ser e não ser ao mesmo tempo; 2) plurivalentes, ou seja, os que valem para um grupo de ciências, a exemplo do princípio da causalidade, que informa as ciências naturais: à causa correspondente de um dado efeito; 3) monovalentes, tais como os que valem só para uma ciência, a exemplo do princípio da legalidade (a lei submete a todos), só aplicável ao Direito. Estes últimos podem ser: a) gerais, a exemplo dos que valem só para um ramo de uma dada ciência, como é o princípio da supremacia do interesse público (no embate entre o interesse público e o privado há de prevalecer o público), que só é aplicável ao Direito Público; b) específicos, ou seja, os que valem só para uma parte de um ramo de certa ciência, nos moldes do princípio da continuidade do serviço público (a atividade pública é ininterrupta), só verdadeiro para o Direito Administrativo, que é sub-ramo do Direito Público.

Com relação aos princípios jurídicos, é interessante mencionar a clássica analogia formulada por Ataliba e Mello (*apud* CARRAZZA, 2004, p. 32):

Podemos dizer que o sistema jurídico ergue-se como um edifício, onde tudo está disposto em sábia arquitetura. Contemplando-o, o jurista não só encontra a ordem na aparente complicação, como identifica, imediatamente, alicerces e vigas mestras. Ora, num edifício tudo tem importância: as portas, as janelas, as luminárias, as paredes, os alicerces, etc. No entanto, não é preciso termos conhecimentos aprofundados de Engenharia para sabermos que muito mais importantes que as portas e janelas (facilmente substituíveis) são os alicerces e as vigas mestras. Tanto que, se de um edifício retirarmos ou destruírmos uma porta, uma janela ou até mesmo uma parede, ele não sofrerá nenhum abalo mais sério em sua estrutura, podendo ser reparado (ou até embelezado). Já, se dele subtraírmos os alicerces, faltamente cairá por terra. De nada valerá que portas, janelas, luminárias, paredes, etc. estejam intactas e em seus devidos lugares. Com o inevitável desabamento, não ficará pedra sobre pedra. Pois bem, tomadas as cautelas que as comparações impõem, estes “alicerces” e estas “vigas mestras” são os princípios jurídicos.

Traduzindo o exemplo acima para termos mais técnicos, escreveu Carrazza (2004, p. 33) que o princípio jurídico pode ser classificado como:

Um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isto mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.

O doutrinador ainda afirma que:

Princípio jurídico é inconcebível em estado de isolamento. Ele – até por exigência do direito (que forma um todo pleno, unitário e harmônico) – se apresenta sempre relacionado com outros princípios e normas, que lhe dão equilíbrio e proporção e lhe reafirmam a importância. (CARRAZZA, 2004, p. 34)

Os princípios podem aparecer em toda hierarquia normativa, podendo ser oriundos de normas constitucionais, bem como de normas infraconstitucionais. Assim como na pirâmide normativa de Kelsen, os princípios oriundos da Constituição Federal se situam no topo, sendo, portanto, hierarquicamente superiores aos demais princípios. São os princípios constitucionais.

### 2.3 A não-cumulatividade como Princípio Constitucional

Feitas as considerações acima, não resta dúvidas de que a não-cumulatividade não se trata de uma mera norma constitucional, e, sim, de um princípio constitucional.

Assim é o entendimento de José Soares Eduardo de Melo e Luiz Francisco Lippo (1998, p. 93), que assim afirmam:

A não-cumulatividade tributária, de fato, é um princípio jurídico constitucional. É um comando normativo repleto de valores extraídos dos anseios da sociedade constituída e permeado de forte conteúdo axiológico. Foi a partir da vontade do povo brasileiro que o legislador constituinte encontrou os argumentos necessários para disciplinar a instituição de tributos cuja característica essencial para a apuração do *quantum debeatur* deve ser o confronto matemático entre a soma dos montantes do imposto registrado em cada relação correspondente às operações comerciais realizadas com os produtos e mercadorias e serviços do estabelecimento do contribuinte, e a soma dos montantes do imposto registrado em cada relação correspondente as mercadorias, produtos e serviços adquiridos pelo mesmo contribuinte, em um dado período. Ou seja, esse princípio constitucional deve necessariamente ser observado à luz do Direito, não resta dúvida. Assim, tratando-se basicamente de uma operação matemática, como se verá, haveremos de encontrar no interior da Constituição Federal o seu conteúdo jurídico.

A Constituição Federal de 1988 trata em diversos trechos sobre a não-cumulatividade, não só a mencionando, como também tratando de delimitar seu conteúdo.

É o que se verifica ao fazer a leitura do inciso II, do parágrafo 3º, do art. 153, que nos diz que o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) será não-cumulativo – menção –, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores – delimitação.

Da mesma forma é o inciso I, do parágrafo 2º, do art. 155, que afirma que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) será não-cumulativo – menção –, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de

serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal – delimitação.

A não-cumulatividade também é mencionada no inciso I, do art. 154, da Constituição Federal de 1988, que trata da competência residual da União. Vejamos a redação do aludido dispositivo legal:

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

Em relação às contribuições para financiamento da seguridade social, o legislador, ao tratar do assunto, possibilitou a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade, desde que obedecido o disposto no art. 154, I, da Constituição Federal de 1988, acima já transcrito. A não-cumulatividade, portanto, pode alcançar as contribuições sociais, conforme §4º, do art. 195, da Constituição Federal de 1988, que assim aduz:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

Ademais, com o advento da Emenda Constitucional nº 42/2003, foi incluído o §12 ao art. 195, prevendo expressamente a possibilidade de cobrança não-cumulativa para as contribuições sociais incidentes sobre receita ou faturamento, que é o caso da contribuição ao PIS e da COFINS.

Assim, não nos resta dúvida que a não-cumulatividade, na verdade, trata-se de uma norma dotada de valores que a caracteriza como um princípio constitucional, que deve ser observada e utilizada na interpretação sistêmica do Ordenamento Jurídico Pátrio.

### 3 PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE NOS TRIBUTOS NACIONAIS

#### 3.1 Imposto sobre Produtos Industrializados

##### 3.1.1 Breve Histórico

O IPI teve sua origem ainda no século XIX, quando o Brasil dava seus primeiros passos como uma República. O imposto surgiu, inicialmente, com o nome de Imposto de Consumo com a Lei nº 25, de 03 de dezembro de 1891, tendo como fato gerador a saída de produtos dos estabelecimentos fabris de fumo. Somente em 1966, por força do Decreto-Lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, o Imposto de Consumo passou a denominar-se Imposto sobre Produtos Industrializados, conforme se verifica em seu art. 1º, abaixo transcrito:

Art.1º - O Impôsto de Consumo, de que trata a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, passa a denominar-se Impôsto sôbre Produtos Industrializados.

Atualmente, a Constituição Federal de 1988 institui que a competência tributária para a instituição do IPI é da União Federal, conforme aduz o inciso IV, de seu art. 153.

##### 3.1.2 Função

O IPI é um imposto que foi criado com o intuito de assumir uma função extrafiscal, em virtude de sua seletividade, estabelecida pela Constituição Federal de 1988, em seu §3º, inciso I, e pelo Código Tributário Nacional, em seu art. 48, abaixo transcritos:

Art. 153. [...]

[...]

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

Art. 48. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos.

A seletividade do IPI consiste em atribuir diversas alíquotas para os produtos industrializados, em função de sua essencialidade, ou seja, na prática, os produtos considerados como supérfluos, desnecessários, teriam alíquotas maiores em relação àqueles cuja necessidade de consumo é maior.

Segundo Hugo de Brito Machado (2009, p. 329):

Pretendeu-se que o IPI funcionasse como tributo de função extrafiscal proibitiva, tributando pesadamente os denominados artigos de luxo, ou supérfluos, como perfumes, por exemplo, e também aqueles de consumo desaconselhável, como as bebidas e os cigarros. Todavia, parece que essa função “proibitiva” jamais produziu os efeitos desejados. Ninguém deixou de beber ou de fumar porque a bebida ou o fumo custasse mais caro, em razão da incidência exacerbada do imposto.

Utilizando-se do entendimento do doutrinador, acima exposto, temos que, apesar de ser um imposto cuja função inicial era de atuar de forma extrafiscal, interferindo no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros, não resta dúvida que o IPI, atualmente, atua de forma predominantemente fiscal, sendo a segunda maior fonte de arrecadação da União, atrás apenas do imposto sobre a renda.

### 3.1.3 Fato Gerador

O fato gerador do IPI é definido pelo art. 46, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

- I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;
- II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;
- III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

Conforme assevera o professor Machado (2009, p. 330):

O Código Tributário Nacional, como lei complementar que estabelece normas gerais, não define o fato gerador dos tributos. Em outras palavras, ele não veicula as hipóteses de incidência tributária. Isto é atribuição do legislador ordinário da pessoa jurídica titular da competência tributária.

Sendo assim, as hipóteses de incidência do IPI são aquelas definidas pela Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, quando o imposto era ainda denominado Imposto de Consumo. Vejamos a redação do art. 2º da referida lei:

Art. 2º Constitui fato gerador do impôsto:

- I - quanto aos produtos de procedência estrangeira o respectivo desembaraço aduaneiro;
- II - quanto aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor.

§ 1º Quando a industrialização se der no próprio local de consumo ou de utilização do produto, fora de estabelecimento produtor, o fato gerador considerar-se-á ocorrido no momento em que ficar concluída a operação industrial.

§ 2º O imposto é devido sejam quais forem as finalidades a que se destine o produto ou o título jurídico a que se faça a importação ou de que decorra a saída do estabelecimento produtor.

§ 3º Para efeito do disposto no inciso I, considerar-se-á ocorrido o respectivo desembaraço aduaneiro da mercadoria que constar como tendo sido importada e cujo extravio ou avaria venham a ser apurados pela autoridade fiscal, inclusive na hipótese de mercadoria sob regime suspensivo de tributação.

Embora, o art. 2º, da Lei nº 4.502/1964, acima transcrito, não tenha se referido à incidência de IPI sobre produtos arrematados em leilões de mercadorias apreendidas pelo Fisco (hipótese de incidência elencada no art. 46, do Código Tributário Nacional), a própria lei, ao cuidar da apreensão de produtos em situação irregular, estabeleceu que, transitada em julgado a decisão condenatória, serão as mercadorias vendidas em leilão, competindo ao arrematante pagar o imposto devido. Vejamos a redação do dispositivo legal que trata do assunto:

Art. 102. As mercadorias de procedência estrangeira encontradas nas condições previstas no artigo 87 e nos seus incisos I, II e III, serão apreendidas, intimando-se imediatamente, o seu proprietário, possuidor ou detentor a apresentar, no prazo de 24 horas, os documentos comprobatórios de sua entrada legal no país ou de seu trânsito regular no território nacional, lavrando-se de tudo os necessários termos.

[...]

§ 3º Transitada em julgado a decisão condenatória, serão as mercadorias vendidas em leilão, competindo ao arrematante pagar o imposto devido.

Portanto, apesar de não haver referência acerca da incidência de IPI na Lei nº 4.502/1964, o dispositivo legal supra cuida de incluir esta hipótese.

Considera-se ocorrido o fato gerador do IPI: i) na entrega ao comprador, quanto aos produtos vendidos por intermédio de ambulantes; ii) na saída de armazém-geral ou outro depositário do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial depositante, quanto aos produtos entregues diretamente a outro estabelecimento; iii) na saída da repartição que promoveu o desembaraço aduaneiro, quanto aos produtos que, por ordem do importador, forem remetidos diretamente a terceiros; iv) na saída do estabelecimento industrial diretamente para estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, por ordem do encomendante, quanto aos produtos mandados industrializar por encomenda; v) na saída de bens de produção dos associados para as suas cooperativas, equiparadas, por opção, a estabelecimento industrial; vi) no quarto dia da data da emissão da respectiva nota fiscal, quanto aos produtos que até o dia anterior não tiverem deixado o estabelecimento do contribuinte; vii) no momento em que ficar concluída a operação industrial, quando a industrialização se der no próprio local de consumo ou de utilização do produto, fora do estabelecimento industrial; viii) no início do consumo ou da utilização do papel destinado à

impressão de livros, jornais e periódicos, em finalidade diferente da que lhe é prevista na imunidade de que trata a Constituição Federal, ou na saída do fabricante, do importador ou de seus estabelecimentos distribuidores, para pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras; ix) na aquisição ou, se a venda tiver sido feita antes de concluída a operação industrial, na conclusão desta, quanto aos produtos que, antes de sair do estabelecimento que os tenha industrializado por encomenda, sejam por este adquiridos; x) na data da emissão da nota fiscal pelo estabelecimento industrial; xi) no momento da sua venda, quanto aos produtos objeto de operação de venda que forem consumidos ou utilizados dentro do estabelecimento industrial; xii) na saída simbólica de álcool das usinas produtoras para as suas cooperativas, equiparadas, por opção, a estabelecimento industrial; e xiii) na data do vencimento do prazo de permanência da mercadoria no recinto alfandegado, antes de aplicada a pena de perdimento, quando as mercadorias importadas forem consideradas abandonadas pelo decurso do referido prazo

Todas estas hipóteses de ocorrência do fato gerador do IPI estão elencadas no art. 35, do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do IPI.

### **3.1.4 Contribuinte**

Os contribuintes do IPI, conforme art. 51, do Código Tributário Nacional, são: i) o importador ou quem a lei a ele equiparar; ii) o industrial ou quem a lei a ele equiparar; iii) o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior; iv) o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Ressalte-se que, para os efeitos do IPI, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

### **3.1.5 Base de Cálculo**

A base de cálculo do IPI será diferente para cada uma das hipóteses de incidência elencadas no art. 46, do Código Tributário Nacional, a saber, quando o produto for de procedência estrangeira, quando de sua saída de estabelecimento fabril ou quando de sua arrematação.

Na primeira hipótese, ou seja, quando o produto for de procedência estrangeira, a base de cálculo do IPI é o preço normal do produto, acrescido do imposto de importação, das taxas aduaneiras e dos encargos cambiais pagos pelo importador, conforme inciso I, do art. 47, do Código Tributário Nacional.

Quando da saída de estabelecimento fabril situado no país, a base de cálculo do imposto será o valor total da operação de que decorrer a saída da mercadoria, conforme inciso II, do art. 47, do Código Tributário Nacional.

No caso de arrematação de bens apreendidos ou abandonados e levado a leilão, a base de cálculo do IPI é o valor da arrematação, conforme inciso III, do art. 47, do Código Tributário Nacional.

### **3.1.6 Não-Cumulatividade de IPI**

De acordo com o inciso II, do § 3º, do art. 153, da Constituição Federal de 1988, o IPI “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”. O Código Tributário Nacional também faz referência a não-cumulatividade do imposto, em seu art. 49, ao definir que 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.

Assim, como a não-cumulatividade do IPI é regida pela Constituição Federal, não pode haver legislação infraconstitucional que venha a alterar aquilo que está estabelecido na Carta Magna, pois assim estaria sendo ferido o princípio da supremacia constitucional.

Portanto, por força do inciso II, do § 3º, do art. 153, da Constituição Federal de 1988, c/c art. 49, do Código Tributário Nacional, a apuração do IPI de um estabelecimento industrial, por exemplo, dar-se-á da seguinte forma: i) escritura-se no Livro Registro de Entradas o valor de IPI pago pelos estabelecimentos fornecedores de insumos, tais como matérias-primas e produtos intermediários, para utilização como crédito; ii) escritura-se no Livro Registro de Saídas o valor de IPI pago pelo estabelecimento industrial sobre os produtos fabricados, compondo o valor total do débito. Daí, conforme determina a Constituição Federal, a apuração do imposto é feita mediante exclusão do valor do IPI

apurado no Livro Registro de Entradas daquele escriturado no Livro Registro de Saídas. Caso o valor de IPI constante no Livro Registro de Entradas seja maior que o constante no Livro Registro de Saídas, deverá ser observado o disposto no parágrafo único do art. 49, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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

Com relação à aquisição de insumos isentos, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero, pela redação do inciso II, do § 3º, do art. 153, da Constituição Federal de 1988, infere-se pela impossibilidade de apropriação do crédito sobre a aquisição desses produtos, tendo em vista que não houve pagamento de tributo na operação anterior.

Entretanto, o posicionamento atual do Supremo Tribunal Federal é de que há a possibilidade de tomada de crédito de IPI quando se tratar de hipótese de insumo adquirido sob regime de isenção, pois, neste caso, a exclusão do crédito tributário tem por finalidade gerar um benefício para o contribuinte, visando desonerar o produto que chega ao consumidor final. Ressalte-se que quando se tratar de hipótese de insumo adquirido não-tributado ou sujeito à alíquota zero, a Suprema Corte decidiu pela impossibilidade da manutenção do crédito.

Com a devida vênia, transcrevemos alguns trechos do voto proferido pelo Min. Marco Aurélio no julgamento do RE 353.657/PR, no qual foi decidido pela manutenção do crédito de IPI para aquisição de produtos isentos e pela impossibilidade da apuração de crédito em relação à aquisição de produtos não-tributados ou sujeitos à alíquota zero:

Quanto ao ICMS, a Constituição versa ainda sobre as consequências jurídicas de dois outros institutos que nada têm a ver com o princípio da não-cumulatividade. São eles a isenção e a não-incidência. De forma exaustiva, dispõe a Carta da República que, em se tratando de ICMS, a isenção ou não-incidência deságuam, como regra, no afastamento do crédito relativo às operações anteriores. No caso de ter-se isenção ou não-incidência em certa operação e o tributo na que se segue, mais uma vez surge a regra da inexistência do crédito sobre o montante devido nas operações ou prestações seguintes, sendo que, no artigo 175 do Código Tributário Nacional, constata-se regra linear de exclusão. A exceção - o direito ao creditamento - há de estar contemplada na legislação.

No trecho supracitado, o ministro trata de expor acerca da possibilidade da tomada de créditos de ICMS sobre a aquisição de produtos isentos ou não-tributados, que poderá ser

feito desde que autorizado expressamente por lei, conforme redação do art. 155, §2º, inciso II, da Constituição Federal de 1988. Nesse sentido, continua o voto do ministro:

Verifica-se que, em relação ao IPI, nada foi previsto sob o ângulo do crédito, mesmo em se cuidando de isenção ou não-incidência. O figurino constitucional apenas revela a preservação do princípio da não-cumulatividade, ficando o crédito, justamente por isso - e em vista do conteúdo pedagógico do texto regeador, artigo 153, §3º, inciso II -, sujeito ao montante cobrado nas operações anteriores, até porque a alíquota não poderia ser zero, em termos de arrecadação, inexistindo obrigação tributária e ser “x”, em termos de crédito. Ante o princípio da razoabilidade, há de ser única. Em outras palavras, essa compensação, realizada via o creditamento, pressupõe, como assentado na Carta Federal, o valor levado em conta na operação antecedente, o valor cobrado pelo fisco. Relembre-se que, de acordo com a previsão constitucional, a compensação se faz considerado o que efetivamente exigido e na proporção que o foi. Assim, se a hipótese é de não-tributação ou de prática de alíquota zero, inexiste parâmetro normativo para, à luz do texto constitucional, definir-se, até mesmo, a quantia a ser compensada. Se o recolhimento anterior do tributo se fez à base de certo percentual, o resultado da incidência deste - dada a operação efetuada com alíquota definida de forma específica e a realização que se lhe mostrou própria - é que há de ser compensado, e não o relativo à alíquota final cuja destinação é outra. Não fosse a clareza do texto, a necessidade de os preceitos maiores serem interpretados de maneira integrativa, teleológica e sistemática, atente-se para as incongruências em face da ilação de que cabe o creditamento em se tratando de não-tributação ou de alíquota zero. De início, surge perplexidade quanto à alíquota a ser observada, porquanto, na não-tributação, ela inexiste e, na tributação à alíquota zero, tem-se absoluta neutralidade, não surgindo, nos dois casos, a definição de qualquer valor. Determinado benefício implementado em uma política incentivadora não pode importar num plus, tornando aquele que, pelo Diploma Maior, é desonerado do tributo credor do próprio Estado, invertendo-se a posição, em contrariedade ao sistema adotado. A equação segundo a qual a não-tributação e a alíquota zero viabilizam creditamento pela alíquota da operação final conflita com a letra do inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, que versa sobre a compensação do “montante cobrado nas anteriores”, diga-se, nas operações anteriores. Não tendo sido cobrado nada, absolutamente nada, nada há a ser compensado, mesmo porque inexistente a alíquota que, incidindo, por exemplo, sobre o valor do insumo, revelaria a quantia a ser considerada. Tomar de empréstimo a alíquota final atinente a operação diversa implica ato de criação normativa para o qual o Judiciário não conta com a indispensável competência. Mais do que isso, a óptica até aqui prevalecente - em que pese à veemência contrária da voz isolada do ministro Ilmar Galvão, afetando inclusive, por ponderação dos integrantes da 1ª Turma, não obstante o julgamento ocorrido e o escore verificado, outro processo, a versar a matéria, ao Pleno - colide frontalmente e de modo pernicioso ao extremo, revertendo valores - fala-se em esqueleto de bilhões de reais - com característica do tributo, ou seja, a seletividade. Vale dizer que, tanto mais supérfluo o produto final, quando se impõe alíquota de grandeza superior, maior será o valor objeto de compensação.

A não-tributação e a alíquota zero são práticas específicas, que encontram motivação única, em vista do mercado. Em um primeiro passo, incentivam a atividade industrial, afastando o desembolso de valores e com isso contribuindo para a manutenção de capital de giro. Estão direcionadas não ao benefício do contribuinte de fato, daquele que adquire o produto final e acaba pagando o preço do negócio jurídico com o tributo incluído, mas do adquirente de certo insumo indispensável à fabricação, que fica, nessa fase, desonerada do tributo. Concluir que, no caso, sob pena de tratar-se de simples diferimento, cabe o creditamento sem que antecedido de previsão legal de alíquota para tanto, da cobrança do tributo, importa em estender o benefício a operação diversa daquela a que está ligado e, mais do que isso, em sobreposição incompatível com a ordem natural das coisas. Haverá, alfim, o creditamento e a transferência, ao adquirente do produto industrializado, da totalidade do ônus representado pelo tributo, conforme parâmetros da nota fiscal,

sem abater-se, nessa operação, o pseudocrédito, já que esse permanecerá na escrituração fiscal de quem de direito, na conta crédito e débito daquele que se mostra como o contribuinte de direito, embora não arcando, ante a figura do contribuinte de fato, com o ônus concernente ao tributo. Sob qualquer ângulo que se examine o pleito dos contribuintes, surgem perplexidades que jamais poderão ser tidas como simples decorrência do sistema constitucional. Para encerrar a análise da questão, é de se cotejar a situação daquele que adquire o insumo não-sujeito a tributação ou com a alíquota zero com a de outro que esteja compelido a recolher o tributo, embora com alíquota de pequena proporção. Enquanto o primeiro mostrar-se-á titular de crédito considerada a alíquota final, o segundo, este sim beneficiário expresso do texto constitucional no que visa a evitar a cumulatividade, ficará restrito ao valor realmente desembolsado e recolhido.

Assim, fundado na redação do inciso II, do § 3º, do artigo 153, da Constituição Federal 1988, o Ministro Marco Aurélio explica que pelo fato de inexistir pagamento do imposto em operações anteriores, pelo fato de o insumo ser não-tributado ou sujeito à alíquota zero, não há direito ao crédito.

## **3.2 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços**

### **3.2.1 Breve Histórico**

O ICMS tem sua origem no ano de 1922, com o advento da Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922, responsável por orçar a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923. que instituiu o Imposto de Vendas Mercantis, imposto de competência da União.

Posteriormente, com a Constituição de 1934, promulgada no Governo de Getúlio Vargas, a incidência do Imposto de Vendas Mercantis se estendeu às operações de consignação mercantil, criando, assim, o Imposto de Vendas e Consignações (IVC), de competência dos Estados. Vejamos o dispositivo legal que criou o aludido imposto:

Art 8º - Também compete privativamente aos Estados:

I - decretar impostos sobre:

[...]

e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual;

O Imposto sobre Vendas e Consignações continuou vigente com o advento da Constituição de 1937, mantendo-se com a mesma redação que vinha impressa na constituição anterior, conforme se pode verificar na alínea “d”, do inciso I, de seu art. 23, abaixo transcrito:

Art 23 - É da competência exclusiva dos Estados:

I - a decretação de impostos sobre:

[...]

d) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido em lei estadual;

O mesmo pode ser verificado na Constituição de 1946, na qual fora mantido o Imposto sobre Vendas e Consignações, conforme inciso IV, do art. 19, *in verbis*:

Art 19 - Compete aos Estados decretar impostos sobre:

[...]

IV - vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual;

O Imposto sobre Vendas e Consignações manteve-se com essa denominação até o advento da Emenda Constitucional nº 18/1965, que promoveu uma série de mudanças na legislação tributária, quando foi substituído pelo Imposto sobre a Circulação de Mercadoria (ICM).

Além da alteração do nome do tributo, a Emenda Constitucional nº 18/1965 trouxe como grande novidade a implementação do regime da não-cumulatividade para o imposto, possibilitando o abatimento em cada operação mercantil do valor do tributo pago em operações anteriores. A seguir, a redação do dispositivo legal que trouxe as alterações mencionadas:

Art. 12. Compete aos Estados o impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

[...]

§ 2º O impôsto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos têrmos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sôbre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.

Posteriormente, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o ICM sofreu mais algumas alterações. A principal delas foi a ampliação de seu alcance, antes limitado somente às operações de circulação de mercadorias, passando a albergar outros tributos federais existentes: o imposto sobre transportes, sobre comunicações, os impostos sobre minerais, combustíveis e lubrificantes e sobre energia elétrica. Assim, o antigo ICM passou a se chamar de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicações (ICMS).

Em 13 de setembro de 1996, foi instituído pela Lei Complementar nº 87, a Lei Kandir, que regulamenta o ICMS, trazendo as especificidades não albergadas pela

Constituição Federal de 1988 e delineando os limites das legislações estaduais tratantes do assunto.

### **3.2.2 Função**

O ICMS é um imposto de competência estadual, cuja função é predominantemente fiscal. É um imposto que garante grande receita para os orçamentos dos Estados e Distrito Federal.

Além da função fiscal, o ICMS também pode ter função extrafiscal, em razão de se tratar de um imposto seletivo, assim como o IPI, podendo ser atribuídas alíquotas diversas em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, conforme inciso II, do §2º, do art. 155, da Constituição Federal de 1988, abaixo:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

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

[...]

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

A fim de estabelecer certo controle aos Estados na atribuição de alíquotas para as operações sujeitas à tributação de ICMS, valendo-se da seletividade permitida constitucionalmente, o legislador tratou de impor limitações, atribuindo ao Senado Federal a possibilidade de estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação, e de estabelecer alíquotas mínimas e máximas nas operações internas, conforme determina a redação dos incisos IV e V, respectivamente, do §2º, do art. 155, da Constituição Federal de 1988.

### **3.2.3 Fato Gerador**

No art. 12, da Lei Complementar nº87/1996, estão elencados treze momentos os quais se considera ocorrido o fato gerador do ICMS. São eles: i) da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; ii) do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento; iii) da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito

fechado, no Estado do transmitente; iv) da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente; v) do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza; vi) do ato final do transporte iniciado no exterior; vii) das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; viii) do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios ou compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável; ix) do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior; x)- do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior; xi) da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados; xii) da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; e xiii) da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

Assim, na ocorrência de um dos momentos acima listados, verifica-se a ocorrência do fato gerador do ICMS e, conseqüentemente, nasce a obrigação tributária de realizar o recolhimento do imposto devido.

### **3.2.4 Contribuinte**

De acordo com a Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir), responsável por definir os contribuintes do ICMS, conforme determina o art.155, §2º, inciso XII, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988, o contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Ainda conforme a aludida lei complementar, será também contribuinte do ICMS a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: i) importe

mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; ii) seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; iii) adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; ou iv) adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

### 3.2.5 Base de Cálculo

Assim determina a Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, §2º, XII, alínea “I”:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

XII - cabe à lei complementar:

[...]

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Portanto, conforme dispositivo legal supra, o legislador constituinte atribuiu à lei complementar a competência para fixar a base de cálculo do ICMS. Assim, coube à Lei Complementar 87/1996 tratar do assunto, expondo as regras gerais para a matéria, em seu art. 13.

De acordo com o §1º, do art. 13, da Lei Kandir, integra a base de cálculo do imposto:

i) o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle; ii) o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; e iii) o valor correspondente ao frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

Acerca da hipótese da inclusão de descontos na base de cálculo do ICMS, leciona o professor Machado (2009, p. 377) no seguinte sentido:

Condicional é um desconto cuja efetivação fica a depender de evento futuro e incerto, como, por exemplo, o pagamento em certo prazo. Incondicional é o desconto que se efetiva no momento da operação. Assim, o desconto para pagamento à vista é um desconto incondicional, cujo valor não integra a base de cálculo do imposto.

Além dos descontos incondicionais, não integram a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre

contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos, conforme determinação do §2º, do art. 13, da Lei Complementar nº 87/1996.

### **3.2.6. A Não-Cumulatividade do ICMS**

A não-cumulatividade do ICMS, assim como no IPI, está grafada na Constituição Federal de 1988, no inciso I, do §2º, do art.155, determinando que o imposto seja “não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

Ademais, a Constituição Federal trata de enumerar outro lineamento para a não-cumulatividade do ICMS, conforme redação do art. 155, §2º, inciso II, abaixo transcrito:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

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

[...]

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

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Portanto, a correta interpretação da não-cumulatividade do ICMS só poderá ser feita se observados os critérios estabelecidos pela Carta Magna, não sendo possível que lei ou atos administrativos disciplinem sobre a matéria, dispondo ao contrário, pois assim estaria sendo ferido o principio da supremacia constitucional.

A faculdade dada pela Constituição Federal ao legislador ordinário, conforme alínea “a”, do inciso II, do § 2º, do art. 155, da Constituição Federal de 1988, corresponde unicamente a determinar as situações em que a isenção ou não-incidência poderá resultar em crédito fiscal, ou seja, determinar as situações em que a aquisição de produtos isentos ou não-tributados pelo imposto poderá gerar crédito de ICMS.

Portanto, regra geral, não há possibilidade de apropriação de crédito de ICMS sobre produtos isentos ou não-tributados. A regra é o aproveitamento de crédito do imposto apenas sobre o que fora pago em operações anteriores, conforme determina no inciso I, do §2º, do art.155, da Constituição Federal de 1988.

### 3.3 Contribuições para o Programa de Integração Social e para o Financiamento da Seguridade Social

#### 3.3.1 Breve Histórico

A Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, que alterou a redação da Constituição Federal de 1967, estabelecia o seguinte:

Art. 165. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria de sua condição social:  
 (...)
   
 V - integração na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão, segundo for estabelecido em lei;

A norma, acima transcrita, trazia em seu corpo aquilo que serviria de base para a criação do PIS. Entretanto, por se tratar de uma norma de eficácia contida, necessário seria a edição de uma lei para lhe conferir aplicabilidade, pois a Constituição Federal de 1967 não trazia em sua redação nada que pudesse garantir a materialidade do disposto no inciso V, do art.165.

Assim, o PIS foi instituído pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, 18 anos antes da vigência da atual Constituição Federal. Inicialmente, a arrecadação era feita mediante depósito pelas empresas na Caixa Econômica Federal, conforme art. 2º da Lei Complementar, *in verbis*:

Art. 2º - O Programa de que trata o artigo anterior será executado mediante Fundo de Participação, constituído por depósitos efetuados pelas empresas na Caixa Econômica Federal.  
 Parágrafo único - A Caixa Econômica Federal poderá celebrar convênios com estabelecimentos da rede bancária nacional, para o fim de receber os depósitos a que se refere este artigo.

Posteriormente, no mesmo ano de 1970, fora criado a Contribuição ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970. A partir de 1º de julho de 1976, o PIS e o PASEP foram unificados sob a denominação de PIS-PASEP, conforme determinação do art.1º, da Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975, abaixo transcrito:

Art. 1º - A partir do exercício financeiro a iniciar-se em 1º de julho de 1976, serão unificados, sob a denominação de PIS-PASEP, os fundos constituídos com os recursos do Programa de Integração Social (PIS) e do Programa de Formação do

Patrimônio do Servidor Público (PASEP), instituídos pelas Leis Complementares nºs 7 e 8, de 7 de setembro e de 3 de dezembro de 1970, respectivamente.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, a Lei Complementar nº 7/1970 foi recepcionada pelo art. 239, que assim aduz:

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 03 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

§ 1º - Dos recursos mencionados no "caput" deste artigo, pelo menos quarenta por cento serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor.

§ 2º - Os patrimônios acumulados do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público são preservados, mantendo-se os critérios de saque nas situações previstas nas leis específicas, com exceção da retirada por motivo de casamento, ficando vedada a distribuição da arrecadação de que trata o "caput" deste artigo, para depósito nas contas individuais dos participantes.

§ 3º - Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

§ 4º - O financiamento do seguro-desemprego receberá uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei

Já a COFINS foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de dezembro de 1991, 21 anos após a criação do PIS, com fundamento no art. 195, caput, e inciso I, cuja redação original previa o seguinte:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

A COFINS sucedeu ao Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), criado pelo Decreto-Lei nº 1940/1982, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade.

Com a edição da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, a legislação do PIS e da COFINS foi unificada, promovendo alterações na sistemática de apuração das contribuições. Posteriormente a esta lei, veio a Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, alterando a redação do inciso I, do art. 195, nos seguintes termos:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

Até então, essas contribuições eram cobradas de forma cumulativa, ou seja, incidiam a cada etapa da cadeia produtiva, agregando valor aos produtos e serviços, visto que o custo tributário para as empresas era maior.

Com o advento das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, foi instituído o regime não-cumulativo aplicável ao PIS e à COFINS, tornando a cumulatividade das contribuições a exceção à regra de apuração.

### 3.3.2 Função

O PIS e a COFINS, na qualidade de contribuições que visam financiar entidades do Poder Público, ou seja, o Programa de Integração Social e a Seguridade Social, revestem-se com características eminentemente parafiscais, não possuindo função arrecadatória – função fiscal - e muito menos de regular o consumo e a economia – função extrafiscal.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado (2009, p. 433):

As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, bem como as contribuições de seguridade social, ostentam nítida função parafiscal. Destinam-se a suprir de recursos financeiros entidades do Poder Público com atribuições específicas, desvinculadas do Tesouro Nacional, no sentido de que dispõem de orçamento próprio.

Portanto, o PIS e a COFINS, como contribuições de seguridade social, tem função parafiscal, conforme entendimento do autor.

### 3.3.3 Fato Gerador

O fato gerador do PIS e da COFINS é o faturamento mensal, que compreende a receita da venda de bens e serviços e todas as demais receitas auferidas pela sociedade,

permitindo algumas deduções da base de cálculo, tais como as vendas canceladas e os descontos incondicionais.

### **3.3.4 Contribuinte**

São contribuintes do PIS e da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas, as sociedades de economia mista e suas subsidiárias. Incluem-se, também, entre os contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita bruta: i) as entidades fechadas e abertas de previdência complementar; ii) as sociedades cooperativas; iii) as empresas de fomento comercial – factoring; e iv) as sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada.

### **3.3.5 Base de Cálculo**

Antes da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, a base de cálculo do PIS e da COFINS, no regime de apuração cumulativa, correspondia à totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida pela pessoa jurídica e a classificação contábil adotada para as receitas.

A partir da vigência da Lei nº 11.941/09, devido à revogação expressa do §1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, não são mais devidas, pelas empresas tributadas pelo regime cumulativo, a tributação do PIS e da COFINS sobre receitas não decorrentes da atividade da empresa, como por exemplo, as receitas financeiras.

Assim, a base de cálculo das contribuições das empresas sujeitas ao regime cumulativo corresponde às receitas decorrentes de sua atividade, podendo ser excluída as receitas autorizadas por lei.

Com relação ao regime não-cumulativo, a base de cálculo do PIS e da COFINS está definida no § 2º, do art. 1º, das Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, *in verbis*:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

Portanto, a base de cálculo das contribuições não-cumulativa corresponde ao faturamento, assim considerado o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

### 3.3.6 Não-Cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS

A não-cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS, diferentemente do que ocorre no IPI e no ICMS, não tem a forma de sua aplicabilidade definida pela Constituição Federal de 1988.

A Constituição Federal de 1988 outorgou competência ao legislador ordinário para definir quais atividades estariam sujeitas à sistemática da não-cumulatividade, por meio de seu §12, do art. 195, introduzido pela Emenda Constitucional nº 42, de 16 de dezembro de 2003. Vejamos a redação do aludido dispositivo legal:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

[...]

b) a receita ou o faturamento;

[...]

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

Assim, a Constituição Federal atribuiu à não-cumulatividade do PIS e da COFINS um status de princípio constitucional. Percebe-se, contudo, que a Carta Magna impôs uma única limitação ao legislador ordinário: definir quais setores de atividade econômica terá cobrança não-cumulativa das contribuições.

Portanto, ao legislador ordinário foi conferida certa liberdade para tratar da não-cumulatividade das contribuições, e assim o faz, através das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que tratam de delinear os preceitos da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, respectivamente.

As Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem a não-cumulatividade para o PIS e a COFINS de forma diversa daquela definida constitucionalmente para o IPI e ICMS. Enquanto nestes impostos a regra é compensar o montante devido com o valor do imposto pago nas operações anteriores, nas contribuições estão definidos por lei aqueles insumos ou serviços que poderão gerar direito a crédito.

Cumprando ressalta que, caso o legislador ordinário determine a possibilidade de apuração de créditos sobre aquisição de produtos ou serviços não tributados nas operações anteriores, não há ofensa à não-cumulatividade, visto que, no PIS e na COFINS, foi outorgado à lei determinar as regras da não-cumulatividade para estas contribuições.

Em linhas gerais, o valor a ser pago do PIS e COFINS não-cumulativo poderá ser definido da seguinte forma: i) apura-se o montante devido, aplicando as respectivas alíquotas sobre o faturamento mensal, sendo permitidas as exclusões e deduções legais; e ii) desconta-se do apurado o valor obtido da aplicação das mesmas alíquotas sobre o montante despendido com os custos e despesas elencados no art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

## 4 FORMAS DE DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA

Antes de entrar no foco deste trabalho, faz-se mister fazer uma breve apresentação das formas de desoneração tributária, ou seja, dos meios legais existentes para não haver tributação sobre determinado fato.

Assim, a doutrina trata de apresentar 03 (três) formas genéricas para que não seja devido o tributo sobre determinado fato, são elas: a não-incidência, a imunidade e a isenção. Ademais, trataremos ainda de definir a alíquota zero, figura tributária cujo verdadeiro conceito ainda não está pacificado.

### 4.1 Não-incidência

Para que se possa definir a não-incidência, é importante, inicialmente, conhecer e entender o conceito de hipótese de incidência, a fim de facilitar o estudo e compreensão da natureza da não-incidência.

Segundo os ensinamentos do professor Hugo de Brito Machado (2009, p. 128):

A expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária [...]. A hipótese é simples descrição, simples previsão [...].

Neste mesmo sentido, leciona Luciano Amaro (2009, p. 279), que afirma que:

Há incidência de tributo quando determinado fato, por enquadrar-se no modelo abstratamente previsto pela lei, se juridiciza e irradia o efeito, também legalmente previsto, de dar nascimento a uma obrigação de recolher tributo. [...] Quando se fala de incidência (ou melhor) incidência de tributo, deve-se ter em conta, portanto, o campo ocupado pelos fatos que, por refletirem a hipótese de incidência do tributo legalmente definida, geram obrigações de recolher tributos.

Assim, se um determinado fato não estiver abrangido pela hipótese de incidência de um determinado tributo, por exclusão à regra jurídica de tributação, será não incidente.

No que diz respeito à não-incidência tributária, Alfredo Augusto Becker (2002, p. 305) nos ensina que:

A expressão “caso de não-incidência” significa que o acontecimento deste ou daqueles fatos são insuficientes, ou excedentes, ou simplesmente estranhos para a realização da hipótese de incidência da regra jurídica de tributação.

Portanto, caso determinado fato não esteja abrangido pela hipótese de incidência, verifica-se a não incidência tributária e, por consequência, não sendo um fato tributado, obviamente, não há que se falar em pagamento de tributo.

Ainda sobre a não-incidência, José Souto Maior Borges (1969, p. 182) leciona que:

Ocorre não-incidência quando os requisitos previstos na lei tributária não se verificam concretamente, de modo que não surge para o contribuinte a obrigação tributária.

Ou seja, a não-incidência está intrinsecamente ligada a não existência de fato legalmente previsto em lei tributária, inexistindo, por consequência, a obrigação de pagar tributo, em decorrência do princípio da legalidade tributária.

## 4.2 Imunidade

A imunidade é a limitação ao poder de tributar imposta pela Constituição Federal. As imunidades estão dispostas na Carta Magna no art. 150, que trata das limitações ao poder de tributar. Vejamos o que há disposto sobre o assunto:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos

[...]

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

[...]

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Trata-se, portanto, de uma liberalidade do legislador constituinte de afastar a incidência tributária de determinados fatos, elencados na própria Constituição Federal.

Derzi (apud SPAGNOL, 2004, p. 134), conceitua imunidade da seguinte forma:

A imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição do poder tributário. A imunidade é, portanto, regra de exceção e de delimitação de competência, que atua, não de forma sucessiva no tempo, mas concomitantemente. A redução que opera no âmbito de abrangência da norma concessiva de poder tributário é tão só lógica, mas não temporal.

Já Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 185), mantendo a mesma linha de entendimento, aduz que:

A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Nas palavras de Luciano Amaro (2009, p. 151):

A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.

Segundo os ensinamentos do professor Hugo de Brito Machado (2009, p. 231):

Imunidade é o obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas. É possível dizer-se que a imunidade é uma forma qualificada de não incidência. Realmente, se há imunidade, a lei tributária não incide, porque é impedida de fazê-lo pela norma superior, vale dizer, pela norma da Constituição.

Cumprе ressaltar que a Constituição Federal veda ao Poder Legislativo a criação de leis que inclua determinado fato jurídico no campo de incidência de um tributo, no caso de imunidade. A exemplo disso, podemos citar a alínea “d”, do inciso VI, do art. 150, da Constituição Federal de 1988, que veda à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a cobrança de impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Assim, por vedação constitucional expressa, lei ordinária alguma poderá impor a tributação sobre estes produtos.

Portanto, pode-se falar que a imunidade cria um campo de incompetência para União, Estados e Municípios, no qual há impedimento de produção legislativa no sentido de instituir tributos que alcancem as situações expressas constitucionalmente.

### 4.3 Isenção

A figura da isenção sempre será determinada mediante lei ordinária que especifique as condições e requisitos para a sua concessão. Assim prevê o art. 176, do Código Tributário Nacional, abaixo transcrito:

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Portanto, a isenção é uma espécie de proteção concedida por lei, ou seja, uma espécie de benefício fiscal que afasta a exigibilidade do crédito tributário, mediante lei.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 484):

Clássica é a tese de que a isenção é um favor legal consubstanciado na dispensa do pagamento do tributo devido. Sensível a reclamos de ordem ética, social, econômica, política, financeira, etc., a autoridade legislativa desonera o sujeito passivo da obrigação tributária de cumprir o dever jurídico de recolher o gravame, mediante dispositivo expresso em lei. Toma-se como premissa que o fato jurídico ocorre, normalmente, nascendo o vínculo obrigacional. Por força da norma isentante, opera-se a dispensa de débito tributário.

Ainda acerca da isenção, desta vez ao tratar de seu aspecto fenomenológico, Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 491) escreveu:

O encontro de duas normas jurídicas, sendo uma a regra-matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou da consequência da primeira (regra-matriz).

Ao diferenciar a isenção da imunidade, o tributarista Luciano Amaro (2009, p. 281) utilizou-se das seguintes palavras:

A imunidade e a isenção distinguem-se em função do plano em que atuam. A primeira opera no plano da definição de competência, e a segunda atua no plano da definição da incidência. Ou seja, a imunidade é técnica utilizada pelo constituinte no momento em que define o campo sobre o qual outorga competência. [...] A imunidade, que reveste a hipótese excepcionada, atua, pois, no plano da definição da competência tributária. Já a isenção se coloca no plano da definição da incidência do tributo, a ser implementada pela lei (geralmente ordinária) por meio da qual se exerce a competência tributária.

Em diferenciação mais simples, podemos afirmar que o que as diferencia é que enquanto imunidade só pode ser concedida pela Constituição Federal, a isenção é sempre concedida por lei infraconstitucional.

Por fim, pode-se concluir que a isenção é regra legal desonerativa que retira determinada situação, prevista na norma, do raio de aplicação da lei, impedindo o surgimento da obrigação tributária.

#### **4.4 Alíquota Zero**

Após tratar da não incidência, a imunidade e a isenção como formas de eliminar o dever jurídico de pagar um tributo, passaremos a falar da alíquota zero.

A alíquota zero é uma figura de nosso Direito Tributário que tem várias construções doutrinárias. Aqui trataremos daqueles posicionamentos que tem maior repercussão e aceitação pela doutrina.

Primeiramente, faz-se mister avaliarmos se a sujeição à alíquota zero é constitui caso de não incidência ou de imunidade

Em relação à não-incidência, não há dúvidas quanto à diferenciação da situação da alíquota zero, pois a situação atingida pela alíquota zero não está fora da área de incidência, pelo contrário, seu fato está abrangido pela legislação, ocorre que sua alíquota é zero, ou seja, não é devido pagamento ao fisco.

Já com relação à imunidade, o simples fato de que as situações sujeitas à alíquota zero não estão expressas na Constituição Federal, descarta, de imediato, a possibilidade de enquadramento da alíquota zero como caso de imunidade.

Assim, após desenquadrar a alíquota zero como caso de não-incidência e de imunidade, passaremos a tratar de um dos posicionamentos da doutrina acerca da natureza da alíquota zero, no qual esta se trata de uma espécie de isenção.

Fazendo um comparativo entre a isenção e a alíquota zero, de imediato percebemos que ambas são espécies exonerativas do tributo. Isto porque, a isenção pode modificar qualquer dos elementos ou componentes de uma conduta tributável.

Conforme entendimento de Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 344), o legislador, ao subtrair o aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência através do fenômeno da alíquota zero, está realizando uma das modalidades de isenção. Vejamos o que disse o referido autor:

Especulamos, nesse discurso, a função objetiva da alíquota, como elemento compositor, ao lado da base de cálculo, do quantum debeatur. Contudo, asseveramos que não se exauria apenas nesse teor a figura da alíquota, dentro da moldura da regra-matriz de incidência. Com efeito. É por mantê-la constante, sob a forma de fração, ou por fazê-la progredir, continuamente, ou por degraus, que o legislador busca realizar a assegurar o princípio da igualdade tributária. É também por contê-la dentro de certos limites que a autoridade legislativa evita que a tributação ganhe ares de confisco. Ao manipular os sistemas de alíquotas, implementa o político suas intenções extrafiscais e, por reduzi-las a zero (alíquota zero), realiza uma das modalidades de isenção.

Para Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 492):

[...] a regra de isenção pode inibir a regra-matriz tributária, comprometendo-a para certos casos, de oito maneiras distintas: quatro pela hipótese e quatro pelo consequente:

I – pela hipótese

- a) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo;
- b) atingindo-lhe o critério material, pela subtração do complemento;
- c) atingindo-lhe o critério espacial;
- d) atingindo-lhe o critério temporal;

II – pelo consequente

- e) atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito ativo;
- f) atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito passivo;
- g) atingindo-lhe o critério quantitativo, pela base de cálculo;
- h) atingindo-lhe o critério quantitativo, pela alíquota.

Ao tratar do último item, no qual se alcança a isenção através da redução da alíquota a zero, o autor escreveu:

Como já dissemos, [a alíquota zero] é uma forma inibitória da operatividade funcional da regra-matriz, de tal forma que, mesmo acontecendo o fato jurídico tributário, no nível da concretude real, seus peculiares efeitos não se irradiam, justamente porque a relação obrigacional não se poderá instalar à míngua de objeto. Segundo pensamos, é um caso típico de isenção: guarda-lhe a natureza e mantém-lhe as aparências. (CARVALHO, 2005, p. 495)

Da mesma forma, Eduardo Domingos Botallo (2002, p. 64) também sustenta que alíquota zero é isenção ao dispor que:

[...] em verdade, não passa de isenção, concedida, como o próprio nome diz, pela redução da alíquota do tributo a zero, disso resultando a impossibilidade de surgimento da obrigação tributária.

Assim, conforme o entendimento desta parte da doutrina, quando o legislador submete um determinado produto à alíquota zero, por neutralizar a obrigação tributária para fins de incidência de um tributo, ele na verdade o está isentando do pagamento.

Outra parte da doutrina, defende que a alíquota zero deriva, via de regra, de deliberação do Poder Executivo em estimular a economia ou suprimir a venda de determinado

produto, mediante alteração das alíquotas de tributos com características nitidamente extrafiscais, por via de Decreto.

Vejamos o que fala o professor Hugo de Brito Machado (2009, p. 137) acerca da alíquota zero:

Alíquota zero é uma forma encontrada pelas autoridades da Administração Tributária para fugir ao princípio da legalidade, segundo o qual a isenção somente por lei pode ser concedida. Seja como for, ao tratarmos da isenção é importante a referência a essa figura esdrúxula existente em nosso Direito Tributário, especialmente na parte que trata dos impostos com função extrafiscal, a saber, o Imposto sobre Importação, o Imposto sobre Exportação e o Imposto sobre Produtos Industrializados.

O entendimento do professor nos remete ao § 1º, do art. 153, da Constituição Federal de 1988, no qual há disposição sobre a faculdade dada ao Poder Executivo, por Decreto, de alterar alíquotas dos impostos de importação, exportação, IPI e IOF, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, a fim de ajustá-los aos objetivos da política cambial e de comércio exterior ou à política monetária. Vejamos a redação do aludido dispositivo legal:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:  
 I - importação de produtos estrangeiros;  
 II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;  
 [...]  
 IV - produtos industrializados;  
 V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;  
 § 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

Conforme a inteligência do § 1º, do art. 153, da Constituição Federal de 1988, acima transcrito, e o entendimento exarado pelo professo Hugo de Brito Machado, a alíquota zero somente existiria para os tributos tratados no dispositivo legal supracitado, ou seja, para o Imposto de Importação, Imposto de Exportação, IPI e IOF.

Nesse sentido, a alíquota zero não seria uma espécie de isenção, pois, para que assim fosse considerada, deveria decorrer de lei, e não de atos do Poder Executivo.

Esse é o entendimento com o qual comungamos.

## **5 POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS SOBRE INSUMOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO**

Se fôssemos seguir a estrutura lógica da não-cumulatividade aplicada ao IPI e ao ICMS, na qual se toma créditos somente do imposto pago nas operações anteriores, conforme manda a Carta Magna, para a Contribuição ao PIS e a COFINS, seríamos obrigados a admitir a impossibilidade de manutenção de crédito sobre produtos sujeitos à alíquota zero, pois não houve pagamento das contribuições na operação anterior.

Entretanto, não há como prosperar essa afirmação sem antes fazer um estudo da legislação própria da não-cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS, pois, conforme visto em capítulos anteriores, a sistemática da não-cumulatividade destas contribuições diferem daquela aplicada ao IPI e ao ICMS, já que a não-cumulatividade destes impostos decorrem da própria Constituição Federal de 1988. Para o PIS e a COFINS, o legislador constituinte ofereceu à lei tratar da sistemática da não-cumulatividade, conforme dito anteriormente.

Assim, para que enfim cheguemos à conclusão deste trabalho, faremos um breve estudo das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que dispõe sobre a não-cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS, respectivamente.

### **5.1 Da interpretação do inciso II, do § 2º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003**

A possibilidade, ou não, de apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero, em especial aqueles produtos elencados no art. 1º, da Lei nº 10.925/04, dependerá da interpretação do inciso II, do §2º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, abaixo transcrito:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como

insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Vejam os que o legislador criou a possibilidade de diversas interpretações para o dispositivo legal supracitado ao incluir esta segunda parte ao inciso - que grifamos -, afirmando que, no caso de isenção, somente não haverá direito ao crédito se tal produto for revendido ou utilizado como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição. A *contrario sensu*, portanto, temos que o produto isento, se utilizado como insumo em produtos ou serviços com saída tributada, dará direito a crédito de PIS e COFINS.

A Receita Federal do Brasil partilha desta mesma interpretação no sentido de que apenas a aquisição de bens isentos, “utilizados como insumo em produtos (...) sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição”, autoriza ao adquirente a apropriação créditos de PIS e COFINS.

Vejam os, portanto, a Solução de Consulta nº 198, de 02 de agosto de 2005, na qual há manifestação do entendimento da Receita Federal do Brasil acerca do assunto em pauta:

EMENTA: PIS NÃO-CUMULATIVO. PRODUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE BENS. CRÉDITOS. INSUMOS. Para efeito de cálculo dos créditos do PIS não-cumulativo, podem ser considerados insumos os bens e serviços, inclusive partes e peças de reposição e outros bens, desde que não incluídos no ativo imobilizado, que sejam consumidos ou sofram alterações em razão de sua ação direta sobre o bem ou produto elaborado, e tenham sido adquiridos de pessoa jurídica para manutenção de máquinas e equipamentos componentes do ativo imobilizado, utilizados na fabricação de bens destinados à venda. Ressalvam-se desse direito os bens e serviços que não estejam sujeitos ao pagamento da respectiva contribuição, inclusive nos casos de isenção, porém, nesta hipótese, apenas não haverá direito ao crédito quando os bens ou serviços isentos forem utilizados como insumos em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isenção ou não-incidência daquela contribuição.

Em Solução de Consulta mais específica, a Receita Federal exarou o entendimento de que há a possibilidade de apropriação de créditos sobre aquisições de insumos isentos, desde que utilizados em produtos com saídas tributadas. Assim determina a Solução de Consulta nº 10, de 20 de janeiro de 2005, abaixo transcrita:

EMENTA: CRÉDITO. VEDAÇÃO. É vedada a apuração de créditos do PIS/Pasep não-cumulativo quando da aquisição de insumos não sujeitos ao pagamento da contribuição, excetuando-se desta regra apenas as hipóteses de aquisições de insumos isentos utilizados em produtos com saídas sujeitas ao pagamento.

Ora, se a própria Receita Federal do Brasil, que tende a externar em seus atos administrativos posicionamento pro fisco, admite uma interpretação no sentido de que há a

possibilidade de apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre produtos isentos, não há como o contribuinte deixar de se beneficiar desta interpretação.

## **5.2 A Alíquota Zero de PIS e COFINS como isenção**

Uma vez demonstrado que existe a possibilidade de apuração de créditos de PIS e COFINS quando da aquisição de insumos isentos, faz-se a seguinte pergunta: se a operação de aquisição de insumos estiver sujeita à alíquota zero, com posterior saída tributada, o contribuinte também terá direito ao crédito das contribuições ao PIS e da COFINS?

Para responder a este questionamento, faz-se mister transcrever, novamente, o entendimento do doutrinador Hugo de Brito Machado (2009, p 137) acerca da alíquota zero:

A Alíquota Zero é uma forma encontrada pelas autoridades da Administração Tributária para fugir ao princípio da legalidade, segundo o qual a isenção somente por lei pode ser concedida. Seja como for, ao tratarmos da isenção é importante a referência a essa figura esdrúxula existente em nosso Direito Tributário, especialmente na parte que trata dos impostos com função extrafiscal, a saber, o Imposto sobre Importação, o Imposto sobre Exportação e o Imposto sobre Produtos Industrializados.

Como já mencionando no capítulo anterior, o entendimento acima nos remete ao § 1º, do art. 153, da Constituição Federal de 1988, no qual há disposição sobre a faculdade dada ao Poder Executivo de alterar alíquotas dos impostos de importação, exportação, IPI e IOF, atendida as condições e os limites estabelecidos em lei.

Ressalta-se que o § 1º, do art. 153, da Constituição Federal de 1988, permite ao Poder Executivo variar as alíquotas apenas dos impostos descritos neste artigo, ficando claro que essa regra não valeria para o PIS e para a COFINS, pois referido dispositivo não enumera referidas contribuições.

Portanto, somente mediante lei é que se pode alterar as alíquotas destas contribuições. Assim, pelo fato de que a alíquota zero para fins de PIS e COFINS somente poderá ser fixada por lei, verifica-se um caso típico de isenção, concordando com aquilo disposto no art. 176, do Código Tributário Nacional.

Assim, infere-se que quando o legislador fixa a alíquota zero, para fins de PIS e COFINS, ele está na realidade concedendo uma isenção. Nesse sentido, a regra do § 2º, do art.

3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ao tratar da isenção, inclui, também, as situações definidas como alíquota zero.

Sendo assim, uma vez que o § 2º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, determina expressamente a concessão do crédito do PIS e da COFINS, com relação às hipóteses de aquisição de insumos isentos e posteriormente utilizados em produtos tributados, o mesmo deve se aplicar em relação à alíquota zero.

Nos casos de alíquota zero do PIS e da COFINS, verifica-se claramente falta de técnica do legislador ordinário, utilizando-se da redução da alíquota a zero para tentar disfarçar a concessão de uma isenção, prejudicando, desta forma, o contribuinte, que deixa de se beneficiar de créditos sobre a aquisição de determinados produtos.

Vejamos o art. 1º, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, no qual estão listados alguns produtos sujeitos à alíquota zero:

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

Não há dúvidas que o legislador ao reduzir as alíquotas à zero está, na verdade, concedendo uma isenção.

Dito isto, sendo a isenção e a alíquota zero consideradas como técnicas de exoneração tributárias idênticas, ao menos para fins de PIS e COFINS, é possibilitado ao contribuinte creditar-se das contribuições relativas às aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero, desde que as saídas de seus produtos estejam submetidas à tributação.

O contribuinte, portanto, terá direito a se utilizar de créditos oriundos da aquisição dos seguintes produtos, elencados pela Lei nº 10.925/2004: i) adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 4.542, de 26 de dezembro de 2002, e suas matérias-primas; ii) defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias-primas; iii) sementes e mudas destinadas à semeadura e plantio, em conformidade com o disposto na Lei no 10.711, de 5 de agosto de 2003, e produtos de natureza biológica utilizados em sua produção; iv) corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI; v) produtos classificados nos códigos 0713.33.19, 0713.33.29, 0713.33.99, 1006.20, 1006.30 e 1106.20 da TIPI; vi) inoculantes

agrícolas produzidos a partir de bactérias fixadoras de nitrogênio, classificados no código 3002.90.99 da TIPI; vii) produtos classificados no Código 3002.30 da TIPI; viii) farinha, grumos e sêmolos, grãos esmagados ou em flocos, de milho, classificados, respectivamente, nos códigos 1102.20, 1103.13 e 1104.19, todos da TIPI; ix) pintos de 1 (um) dia classificados no código 0105.11 da TIPI; x) leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado, leite em pó, integral, semidesnatado ou desnatado, leite fermentado, bebidas e compostos lácteos e fórmulas infantis, assim definidas conforme previsão legal específica, destinados ao consumo humano ou utilizados na industrialização de produtos que se destinam ao consumo humano; xi) queijos tipo mozzarella, minas, prato, queijo de coalho, ricota, requeijão, queijo provolone, queijo parmesão e queijo fresco não maturado; xii) soro de leite fluido a ser empregado na industrialização de produtos destinados ao consumo humano. xiii) farinha de trigo classificada no código 1101.00.10 da Tipi; xiv) trigo classificado na posição 10.01 da Tipi; e xv) pré-misturas próprias para fabricação de pão comum e pão comum classificados, respectivamente, nos códigos 1901.20.00 Ex 01 e 1905.90.90 Ex 01 da Tipi.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A não-cumulatividade foi uma maneira inteligente criada pelos financistas de evitar a tributação em cascata, comum nas operações industriais e comerciais contemporâneas, nas quais o produto, antes de chegar ao consumidor final, passa por várias fases de aperfeiçoamento, sendo tributado em cada uma das operações, gerando, assim, um cúmulo fiscal. O direito francês foi o pioneiro ao implantar a não-cumulatividade em um de seus tributos.

No Brasil, a não-cumulatividade recebeu *status* de princípio constitucional, pois se trata de uma norma dotada de valores, que deve ser observada e utilizada na interpretação sistêmica do Ordenamento Jurídico Pátrio. A não-cumulatividade está explicitada na Constituição Federal de 1988 no inciso II, do §3º, do art. 153; no inciso I, do §2º, do art. 155; e no §12º, do art. 195.

O Princípio da Não-Cumulatividade foi acolhido pelos seguintes tributos: IPI, ICMS, PIS e COFINS. Entretanto, não há uniformidade na aplicação do referido princípio para estes tributos.

No caso do IPI, a não-cumulatividade do imposto deverá observar o inciso II, do §3º, do art. 153, da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

[...]

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

[...]

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

Assim, a não-cumulatividade do referido imposto consiste no aproveitamento de créditos referentes ao valor do imposto pago em operações anteriores. Ressalte-se que esta determinação é de ordem constitucional, não podendo sobrevir norma infraconstitucional dispondo o contrário.

O aproveitamento de créditos de IPI sobre aquisição de produtos dispensados de pagamento, regra geral, não é permitido. Entretanto os Tribunais Superiores já entendem que há a possibilidade da manutenção do crédito de IPI sobre aquisição de insumos isentos.

No caso do ICMS, a não-cumulatividade é tratada no inciso I, do §2º, do art. 155, da Constituição Federal de 1988, abaixo transcrito:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

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

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

Vejam os que no caso do ICMS, assim como no IPI, o aproveitamento de créditos se dará mediante compensação do valor do imposto pago em operações anteriores com o montante devido. Por se tratar de determinação constitucional, não há como o legislador ordinário dispor o contrário.

Diferentemente do IPI, a Constituição Federal de 1988 faculta ao legislador ordinário determinar as situações em que a isenção ou não-incidência poderá resultar em crédito fiscal, conforme redação da alínea “a”, do inciso II, do § 2º, do art. 155, da Constituição Federal de 1988. Mas isso não é a regra geral.

A aplicabilidade do Princípio da Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS tem traços diferentes daquela imposta ao IPI e ao ICMS. Um dos fatores é a liberdade que o constituinte delegou ao legislador ordinário para definir a sistemática da não-cumulatividade das contribuições. Vejam a determinação do §12, do art. 195, da Constituição Federal de 1988:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

Nota-se que o legislador constituinte não explicou como se daria a não-cumulatividade das contribuições, como fez para o IPI e para o ICMS, deixando margem para que a lei definisse a forma de sua aplicabilidade.

Assim, as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 trataram de enunciar as disposições acerca da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, listando os créditos passíveis de aproveitamento.

O legislador, ao fazer referência acerca das hipóteses em que há a impossibilidade de apuração de créditos de PIS e COFINS, inseriu o inciso II, do §2º, às Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, com a seguinte redação:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Assim, ficou permitido, a *contrario sensu*, o aproveitamento de crédito sobre insumos isentos, desde que a saída do produto seja tributada.

Nesse sentido, seria o aproveitamento do crédito extensível à aquisição de insumos à alíquota zero, pois a isenção e a alíquota zero são técnicas de exoneração tributárias idênticas, ao menos para fins de PIS e COFINS, possibilitando ao contribuinte creditar-se das contribuições relativas às aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero, desde que as saídas de seus produtos estejam submetidas à tributação.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. 1ª Ed. São Paulo: Sugestões Literárias S.A., 1969.

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

BRASIL. Constituição (1934). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Rio de Janeiro: Senado, 1934.

\_\_\_\_\_. Constituição (1937). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Rio de Janeiro: Senado, 1937.

\_\_\_\_\_. Constituição (1946). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Rio de Janeiro: Senado, 1946.

\_\_\_\_\_. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1967.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 4.544**, de 26 de dezembro de 2002. Brasília: Senado, 2002.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional nº 18**, de 01 de dezembro de 1965. Brasília: Senado, 1965.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional nº 1**, de 17 de outubro de 1969. Brasília: Senado, 1969.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Brasília: Senado, 1966.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 25**, de 03 de dezembro de 1891. Rio de Janeiro: Senado, 1891.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.502**, de 30 de novembro de 1964. Brasília: Senado, 1964.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.718**, de 27 de novembro de 1998. Brasília: Senado, 1998.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.637**, de 30 de dezembro de 2002. Brasília: Senado, 2002.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.833**, de 29 de dezembro de 2003. Brasília: Senado, 2003.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 7**, 07 de setembro de 1970. Brasília: Senado, 1970

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 8**, 03 de dezembro de 1970. Brasília: Senado, 1970

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 26**, 11 de setembro de 1975. Brasília: Senado, 1975

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 70**, 30 de dezembro de 1991. Brasília: Senado, 1991

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 87**, 13 de setembro de 1996. Brasília: Senado, 1996

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. **ICMS**. 10ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2000

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_. (coordenador). **Não-Cumulatividade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2009

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A Não-Cumulatividade Tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 25ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.