



**João Francisco Darlei da Silva Pereira**

A compensação de créditos tributários decorrentes do imposto sobre produtos industrializados - IPI em uma perspectiva de análise da jurisprudência dos tribunais superiores, Supremo Tribunal Federal – STF e Superior Tribunal de Justiça - STJ.

Brasília – DF  
2016



**João Francisco Darlei da Silva Pereira**

**Tema:** A compensação de créditos tributários decorrentes do imposto sobre produtos industrializados - IPI em uma perspectiva de análise da jurisprudência dos tribunais superiores, Supremo Tribunal Federal – STF e Superior Tribunal de Justiça - STJ.

Monografia apresentada à Escola de Direito de Brasília – EDB/IDP como requisito à obtenção do título de especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas.

Brasília – DF  
2016

## RESUMO

O objetivo do presente trabalho de monografia é apresentar a questão da compensação dos créditos tributários do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, demonstrando a compreensão do instituto da compensação tributária do IPI a luz da jurisprudência dos tribunais superiores, Supremo Tribunal Federal – STF e Superior Tribunal de Justiça – STJ, em virtude do massivo número de demandas que tratam do tema. O tema é bastante controvertido, pois comporta interesses, de um lado o Fisco e de outro os contribuintes com as mais diversas particularidades relacionadas às práticas do cotidiano empresarial.

**Palavras chave:** IPI – Compensação – Crédito Tributário – STF – STJ.

## **ABSTRACT**

The aim of thesis work is to present the issue of compensation of tax credits from the Tax on Industrialized Products – IPI, demonstrating an understanding of the IPI tax compensation institute the light of the jurisprudence of the higher courts, the Supreme Court – STF and Superior Court of Justice – STJ, because of the massive number of demands on the same matter. The topic is quite controversial because, includes numerous interests, on one hand the tax authorities and other contributors with diverse characteristics related to the practices of everyday business.

**Keywords:** IPI – Compensation – Tax Credits – STF – STJ.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1. DIREITO TRIBUTÁRIO.....	10
1.1. Relação jurídica tributária.....	11
1.2. Fato gerador.....	12
1.2.1. Obrigação tributária principal.....	12
1.2.2. Obrigação tributária acessória.....	13
2. PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO RELACIONADOS À INCIDÊNCIA DO IPI....	15
2.1. Princípio da legalidade.....	15
2.2. Princípio da transparência fiscal.....	18
2.3. Princípio da anterioridade tributária.....	18
2.3.1. Exceções ao princípio da anterioridade tributária anual.....	19
2.3.2. O princípio da anterioridade tributária anual como cláusula pétrea.....	20
2.3.3. A não sujeição do IPI ao princípio da anterioridade tributária anual.....	20
2.4. Princípio da seletividade.....	21
2.5. Princípio da não-cumulatividade do IPI.....	23
3. TRIBUTO.....	25
4. O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS.....	28
4.1. Conceito.....	28
4.2. Características do IPI.....	29
4.2.1. Competência tributária do IPI.....	29
4.2.2. Não sujeição do IPI ao princípio da anterioridade tributária.....	30
4.2.3. Princípio da legalidade e alteração de alíquotas por ato do Presidente da República.....	30
4.2.4. Fato gerador do IPI.....	32
4.2.5. Sujeitos da relação tributária no IPI.....	33
4.2.6. Base de cálculo do IPI.....	33
4.2.7. Imunidade tributária do IPI.....	34
5. CRÉDITO TRIBUTÁRIO PARA O CONTRIBUINTE.....	36
5.1. Da Lei 9.363/1996 - que trata do crédito presumido do IPI para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS.....	36
5.2. Da lei 10.276/2001 – que dispõe sobre o ressarcimento do PIS/PASEP e COFINS incidentes os produtos destinados à exportação.....	38
6. O INSTITUTO DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	41
6.1. O direito à compensação do IPI.....	41

6.2. Surgimento do direito à compensação.....	42
6.3. Do ressarcimento dos créditos do IPI pela Receita Federal.....	42
7. ENTENDIMENTO DO STJ ACERCA DA COMPENSAÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.....	45
8. COMO O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ENTENDE E APLICA O INSTITUTO DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA DO IPI EM SEUS JULGADOS .....	50
8.1. RE 353.657/PR .....	50
8.2. RE 491.287 .....	51
8.3. RE 561.676/SC .....	52
8.4. RE 475.551/PR .....	53
CONCLUSÃO .....	55
REFERÊNCIAS .....	58

A compensação de créditos tributários decorrentes do imposto sobre produtos industrializados - IPI em uma perspectiva de análise da jurisprudência dos tribunais superiores, Supremo Tribunal Federal – STF e Superior Tribunal de Justiça - STJ.

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário e Finanças Públicas como requisito para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas.

Aprovado pelos membros da Banca examinadora em \_\_/\_\_/\_\_, com menção \_\_\_\_\_  
(\_\_\_\_\_).

Banca Examinadora:

---

Presidente: Prof.

---

Integrante: Prof.

---

Integrante: Prof.

## INTRODUÇÃO

No presente trabalho de monografia abordou-se o instituto da compensação dos créditos tributários do Imposto sobre Produtos Industrializados- IPI, tendo como foco central a apresentação do instituto da compensação dos créditos tributários através do entendimento dos tribunais superiores, Supremo Tribunal Federal – STF e Superior Tribunal de Justiça - STJ em seus julgados quando enfrenta o tema.

O objetivo do presente trabalho de monografia é apresentar a questão da compensação dos créditos tributários do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, demonstrando a compreensão do instituto da compensação tributária do IPI a luz da jurisprudência dos tribunais superiores, Supremo Tribunal Federal – STF e Superior Tribunal de Justiça – STJ, em virtude do massivo número de demandas que tratam do tema e da grande dificuldade encontrada pelos contribuintes ao pleitearem a compensação em âmbito administrativo.

O tema, pela sua relevância prática para a vida e atividades tanto do contribuinte industrial quanto do Fisco, mostra-se árido e bastante controverso.

De um lado o Fisco buscando recolher os tributos devidos pelos contribuintes e de outro lado os contribuintes pleiteando a utilização de créditos de operações anteriores como formas de se ver livres de sofrer os efeitos da carga tributária para as suas atividades industriais, a todo o momento.

O contribuinte busca minimizar, com a compensação dos créditos tributários do IPI, os efeitos financeiros que a carga tributária impacta em sua atividade produtiva, pois, diante da alta carga tributária que lhe é imposta, é extremamente importante para a saúde financeira e fiscal das empresas a utilização de todos os benefícios fiscais previstos na legislação de regência.

O tema é controverso, e sua aplicação na prática não se mostra adequadamente disciplinada, sendo desta forma objeto de constantes demandas judiciais para solucionar os conflitos entre o Fisco e os contribuintes

do IPI, pois o contribuinte em seu horizonte enxerga que lhe assiste o direito de efetuar as compensações tributárias e o Fisco por outro lado entende que naquele determinado caso concreto o contribuinte não faz jus ao crédito.

Para melhor clarificar o entendimento sobre o sistema de créditos provenientes do IPI, é necessário apresentar um breve histórico sobre o instituto e mudanças na legislação do IPI.

É importante expor alguns conceitos sobre tal imposto e a sua importância dentro do ordenamento jurídico nacional; sua relação com os princípios tributários e constitucionais, com destaque para os princípios da legalidade, anterioridade, seletividade e não-cumulatividade que terão influência direta na sua aplicação.

Em razão das controvérsias práticas existentes no cotidiano os contribuintes procuram ver tutelados pelo Poder Judiciário o direito ao creditamento que acredita possuir quando não consegue no âmbito administrativo concretizar suas pretensões.

O presente trabalho de conclusão de pós-graduação *lato sensu* em direito tributário e finanças públicas apresenta o posicionamento dos tribunais superiores STF e STJ buscando demonstrar o melhor entendimento adotado pelas Cortes a respeito da compensação dos créditos tributários de IPI.

A principal técnica utilizada para elaboração da presente monografia foi a pesquisa bibliográfica e a análise jurisprudencial dos julgados dos Tribunais Superiores STF e STJ, pois o núcleo da pesquisa limitou-se em demonstrar a forma que os Tribunais tratam em seus julgados a compensação dos créditos tributários.

Pretende-se demonstrar o instituto da compensação tributária e a sua efetividade na execução das operações praticadas pela Administração Tributária analisando a forma como tanto o Supremo Tribunal Federal como o Superior Tribunal de Justiça buscam proteger essa garantia conferida ao contribuinte.

## 1. DIREITO TRIBUTÁRIO

O direito tributário é o ramo do direito público que trata da arrecadação de recursos para o Estado. Tem como finalidade viabilizar a consecução do interesse público consubstanciado na prestação de serviços de titularidade da Administração Pública para os cidadãos que compõem a sociedade.

As necessidades públicas são as necessidades coletivas que a ordem jurídica incorpora ao seu âmbito de proteção e tutela e submetidas ao regime de direito público, informado pelo princípio da legalidade, diferentemente dos interesses privados, submetidos ao regime de direito privado e ao princípio da liberdade de contratar ou autonomia da vontade.<sup>1</sup>

A origem do direito tributário no Brasil se deu dentro de outro ramo do direito público, qual seja o direito financeiro.

A atividade financeira do Estado insere-se nos quadrantes das atividades instrumentais, pois se realiza quando o Estado obtém os recursos que serão gastos com a prestação de serviços públicos (saúde, educação, transporte, assistência social etc.) com a realização de obras públicas (rodovias, escolas, presídios etc.), com o atendimento, enfim, das necessidades públicas.<sup>2</sup>

Com o passar do tempo o direito tributário, em razão da sua importância, foi ganhando autonomia em relação ao direito financeiro, que é o ramo do direito público responsável por toda a atividade financeira do Estado, significa dizer, o direito financeiro tem como principal objeto de disciplina o orçamento público – receitas públicas, despesa pública e dívida pública.<sup>3</sup>

Atividade financeira é o conjunto de ações do Estado para a obtenção da receita e a realização dos gastos para o atendimento das necessidades públicas.<sup>4</sup>

A essência do direito tributário é a arrecadação de receitas para o Estado, é com a tributação que o Estado forma caixa para fazer frente às suas atividades. Em razão da importância do tema, por possuir princípios e

---

<sup>1</sup> DUARTE, Francisco Leite. **Direito Tributário – Teoria e Prática**. Editora Revista dos Tribunais. 2ª Edição 2015. p. 54.

<sup>2</sup> Idem, p. 55.

<sup>3</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. Editora Saraiva. 20ª Edição 2014. p. 23.

<sup>4</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Editora Renovar. 19ª edição 2013. p. 3.

regramentos próprios esta atividade administrativa precisou se desgarrar do direito financeiro de modo a que o Estado compatibilizasse melhor a sua atividade administrativa de arrecadação, bem como a gestão dos recursos advindos da tributação.

O direito tributário cuida do conjunto de princípios e regras atinentes à criação, fiscalização e arrecadação de prestações de natureza tributária, sendo, portanto, ramo de destacada importância para o Estado, pois, sem a arrecadação de recursos financeiros o Estado não possui meios de angariar dinheiro para a realização de suas atividades.

A Constituição brasileira trás em seu corpo a previsão tributária, estabelecendo um Sistema Tributário Nacional, tal sistema tem a finalidade de estabelecer as diretrizes para dar efetividade à atividade da Administração Tributária bem como as legislações correlatas aos tributos.

Sistema Constitucional Tributário é o conjunto de princípios e regras que dispõe a respeito da tributação na Constituição Federal. No âmbito do direito tributário as alterações quando cabíveis acontecem através de emenda constitucional, daí a rigidez como característica do sistema constitucional tributário.

### **1.1.Relação jurídica tributária**

A relação jurídica tributária se estabelece quando por expressa previsão legal determinado fato une o sujeito ativo tributário – Estado, e o sujeito passivo tributário – contribuinte ou responsável tributário.

A relação jurídica tributária não se confunde com a relação jurídica propriamente dita, que é regulada pelo Direito Civil. A relação jurídica tributária constitui uma relação complexa, pois, envolve direitos e deveres recíprocos entre as partes, onde cada uma não somente exige da outra o cumprimento de suas obrigações, mas também deve zelar e resguardar o direito da outra.

A relação jurídica tributária é complexa, pois abrange um conjunto de direitos e deveres do Fisco e do contribuinte. A Fazenda Pública tem o direito de exigir do contribuinte o pagamento do tributo e a prática de atos necessários a sua fiscalização e determinação; mas tem

prática de atos necessários a sua fiscalização e determinação; mas tem o dever de proteger a confiança nela depositada pelo contribuinte. O sujeito passivo, por seu turno, tem o dever de pagar o tributo e de cumprir os encargos formais necessários à apuração de débito; mas tem o direito ao tratamento igualitário por parte da Administração e ao sigilo com relação aos atos praticados.<sup>5</sup>

Pelo exposto, depreende-se que a relação jurídica tributária constitui um núcleo do Direito Tributário, visto que é a partir da relação tributária que nasce o vínculo entre o Estado e o contribuinte em matéria tributária.

## **1.2. Fato gerador**

Todo e qualquer ramo do direito possui um fato gerador, desta forma não é possível afirmar que o fato gerador é algo que se relaciona estritamente ao Direito Tributário, porém o fato gerador tributário é a origem de toda a relação jurídica que existe entre o Estado tributante e o contribuinte pagador.

O fato gerador é o nascimento da obrigação que vincula o contribuinte a pagar tributos e cria para a Administração Tributária o direito de receber os valores pagos pelos contribuintes.

O artigo 114 do Código Tributário Nacional trás a definição de fato gerador, estabelecendo:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Dentre os elementos da obrigação tributária o fato gerador é o mais importante, pois a obrigação tributária surge a partir da ocorrência do fato gerador, dessa forma é o fato gerador que dá origem à obrigação tributária para o contribuinte.<sup>6</sup>

### **1.2.1. Obrigação tributária principal**

A obrigação tributária principal é o vínculo jurídico entre o sujeito ativo – Estado e o sujeito passivo – contribuinte ou responsável tributário. É a

---

<sup>5</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Editora Renovar. 19ª edição 2013. p. 234.

<sup>6</sup> BELTRÃO, Irapuã. **Curso de Direito Tributário**. Editora Atlas. 4ª edição 2013. p. 202.

relação de direito material que envolve a obrigação que surge para o contribuinte de recolher os tributos devidos.

Na obrigação tributária principal nasce o crédito tributário para o Estado e o dever de pagar para o contribuinte, sendo necessariamente uma obrigação pecuniária, ou seja, envolve a necessidade de o contribuinte recolher dinheiro ao Fisco.

O artigo 113, § 1º do CTN trás a definição de obrigação tributária principal, dizendo:

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Característica importante da obrigação tributária principal e traço marcante que a distingue da obrigação tributária acessória, é que a obrigação tributária principal sempre será uma obrigação de prestação pecuniária por parte do contribuinte.

### **1.2.2. Obrigação tributária acessória**

A obrigação tributária acessória se relaciona com os deveres instrumentais que tem o contribuinte de colaborar com a Administração Tributária através de obrigações positivas ou negativas previstas na legislação tributária no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

A previsão da obrigação acessória está no artigo 113, § 2º do CTN, que estabelece:

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

A obrigação acessória ao contrário da principal não tem como objeto prestação pecuniária por parte do contribuinte, não havendo recolhimento de valores em favor do Fisco, nas hipóteses em que em razão do descumprimento da obrigação acessória ensejar a aplicação de uma multa ao contribuinte, ela converte-se em obrigação principal. Nesse contexto é importante salientar que

toda a previsão que indique a ocorrência do fato gerador deve estar presente na legislação tributária em vigência, de modo a que o contribuinte tenha ciência de sua existência e formas de configuração, em respeito aos princípios da legalidade e da anterioridade tributária.

Na análise da obrigação principal, encontramos a lei como responsável para instituição de seu fato gerador. Já no que se refere à obrigação acessória, a definição desses mesmos fatos poderá ser estabelecida por quaisquer das espécies de legislação tributária, compreendendo as próprias leis, mas também os tratados e convenções internacionais, decretos e as normas complementares.<sup>7</sup>

Pelo exposto resta comprovada a relevância do direito tributário enquanto ramo autônomo do direito por sua importância para o desenvolvimento da atividade administrativa como um todo por parte do Estado brasileiro. Portanto, todo o desdobramento arrecadatário decorrente da cobrança de tributos se torna um motor que impulsiona o desenvolvimento do país.

---

<sup>7</sup>BRASIL. **Lei. N° 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. Acesso em: 29 abr. 2016.

## 2. PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO RELACIONADOS À INCIDÊNCIA DO IPI

O estudo dos princípios é de extrema importância para um melhor entendimento acerca dos institutos do direito tributário, deste modo neste capítulo serão abordados os principais princípios de direito tributário que se relacionam de maneira mais estreita ao IPI.

### 2.1. Princípio da legalidade

O princípio da legalidade busca proteger o contribuinte trazendo segurança jurídica à relação existente entre o Estado enquanto ente tributante e o cidadão enquanto contribuinte recolhedor de tributos.

Estabelece o artigo 150, I, da Constituição Federal:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Dessa forma não pode o Estado instituir ou aumentar tributos ao seu livre alvedrio, pois, se assim fosse o contribuinte seria refém da máquina administrativa, não tendo qualquer gerência sobre as suas próprias finanças, visto que a qualquer momento o Estado poderia livremente instituir novas formas de receita criando tributos indiscriminadamente.

No Brasil, como, em geral, nos Países que consagram a divisão dos Poderes do Estado, o princípio da legalidade constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação.<sup>8</sup>

O Estado dessa forma deve respeito ao princípio da legalidade, não podendo criar novos tributos ou aumentá-los, a não ser através de lei formal.

Pelo princípio da legalidade tem-se a garantia de que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser através de lei (CF, art. 150, I). A Constituição é explícita. Tanto a criação como o aumento dependem de lei.<sup>9</sup>

Pelo princípio da legalidade em matéria tributária o constituinte originário quis dar à obrigatoriedade de lei para a instituição de novos tributos o

---

<sup>8</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. Editora Malheiros. 33ª Edição 2012. p. 34.

<sup>9</sup> Idem. p. 32.

viés de aquiescência da sociedade em relação à instituição ou aumento de tributos, vez que será através dos representantes do povo que o Estado criará ou aumentará tributos, desse modo estando assegurada a participação popular nas decisões que inovem o ordenamento jurídico em matéria tributária.

Sendo a lei a manifestação legítima da vontade do povo, por seus representantes nos Parlamentos, entende-se que o ser instituído em lei significa ser o tributo consentido. O povo consente que o Estado invada seu patrimônio para dele retirar os meios indispensáveis à manifestação das necessidades coletivas. Mas não é só isto. Mesmo não sendo a lei, em certos casos, uma expressão desse consentimento popular, presta-se o princípio da legalidade para garantir a segurança nas relações do particular (contribuinte) com o Estado (Fisco), as quais devem ser inteiramente disciplinadas, em lei, que obriga tanto o sujeito passivo como o sujeito ativo da relação obrigacional tributária.<sup>10</sup>

No que toca ao princípio da legalidade o CTN trás em seu artigo 97, em seus incisos a obrigatoriedade de respeito ao princípio da legalidade aduzindo que somente lei pode estabelecer a instituição, extinção ou majoração de tributos, bem como todos os demais desdobramentos relacionados ao exercício da atividade tributária.

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 57 e 65;

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou pelas outras infrações nela definidas;

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou dispensa ou redução de penalidades.

Portanto, há necessidade de lei para: criação e extinção de tributo; aumento ou diminuição de tributo; estabelecimento da hipótese de incidência; instituição da base de cálculo e da alíquota; cominação de penalidades; hipóteses de suspensão, exclusão e extinção do crédito tributário; hipóteses de redução e dispensa de penalidades.

O que não está previsto no artigo 97 do CTN não precisa de lei em sentido estrito para ser disciplinado. Por exemplo, outras garantias ao crédito

---

<sup>10</sup>Ibidem. p. 33.

tributário, matéria disciplinada no artigo 183 do CTN, tema que pode ser disciplinado por ato infralegal, bem como prazo de recolhimento do tributo, que também não está encartado no artigo 97, logo pode ser definido através de ato infralegal.

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Para concessão de isenção, benefícios e incentivos fiscais há a necessidade de legislação específica, e tal normativo deve estar disciplinado através de lei complementar, tal se extrai do artigo 146, inciso II da Constituição Federal.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

Estabelece, ainda, o artigo 150, § 6º da Constituição que qualquer benefício fiscal deve ser veiculado por lei específica, significa dizer que uma lei que trata de determinado tributo não pode estabelecer incentivo fiscal em relação a outra espécie tributária, ou seja, uma lei que trata de IPI não pode veicular benefício fiscal em relação à COFINS.

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

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

O objetivo de tal dispositivo constitucional é evitar a “carona” ao legislar sobre as espécies tributárias, bem como trazer mais segurança jurídica ao sistema tributário nacional.

## 2.2. Princípio da transparência fiscal

O princípio da transparência fiscal conhecido também como princípio da transparência dos impostos, ou ainda, princípio da transparência da carga tributária, tem como finalidade deixar claro, transparente para o consumidor quais são os impostos que incidem sobre determinado bem, mercadoria ou serviço.

Tal previsão está contida no artigo 150, § 5º da Constituição, que estabelece:

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

(...)

§ 5º A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

Em razão de tal princípio, e como forma de concretizá-lo, atualmente, os estabelecimentos comerciais devem trazer discriminados na nota de venda dos produtos a espécie e o valor dos impostos que estão incidindo na compra realizada pelo consumidor/contribuinte.

## 2.3. Princípio da anterioridade tributária

O princípio da anterioridade tributária é um princípio próprio ao direito tributário que encontra expressa previsão no texto constitucional, quando trata das limitações ao poder de tributar estatal delineando a proibição de que o Estado institua ou aumente tributos e os cobre no mesmo exercício financeiro – anterioridade anual, ou antes de decorridos 90 dias – anterioridade nonagesimal, conhecida também como anterioridade mínima.

Estabelece o artigo 150, III, alínea b da Constituição Federal:

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

(...)

II – cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

A regra é que os entes tributantes não podem exigir um tributo no mesmo exercício financeiro, em que tenha sido publicada a lei instituindo ou

majorando o tributo, conforme dispõe o artigo 150, inciso III, alínea *b* da Constituição, acima colacionado.

O princípio da anterioridade visa assegurar que o contribuinte não seja pego de surpresa com a obrigatoriedade de recolher tributos até então não existentes. Trás para o contribuinte, portanto, uma maior segurança jurídica, sendo tradicionalmente conhecido também como princípio da não surpresa.

Dessa forma, quando publicada uma lei que cria ou majora um determinado tributo durante o exercício financeiro (=ano civil), somente poderá ser exigido a partir de 1º de janeiro do ano seguinte. Sendo assim, o objetivo desse princípio é o de dar um prazo para que o contribuinte se organize para pagar essa nova carga tributária. É a não surpresa gravosa, não se aplicando, naturalmente, para os casos de redução ou extinção de tributos.<sup>11</sup>

Segundo o STF para a revogação de isenção e outros benefícios fiscais não há necessidade de observância do princípio da anterioridade tributária, pois, o tributo já estaria criado, somente a exigência do pagamento não estaria. Extrai-se tal entendimento da súmula 615 do STF, que diz:

O princípio constitucional da anualidade (§ 29 do art. 153 da CF) não se aplica à revogação de isenção do ICM.

### **2.3.1. Exceções ao princípio da anterioridade tributária anual**

A Constituição estabelece hipóteses onde não haverá necessidade de respeito ao princípio da anterioridade tributária anual, tais hipóteses estão estabelecidas em diferentes dispositivos do texto constitucional. São eles: empréstimo compulsório para despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; impostos extraordinários lançados por motivo de guerra; Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre produtos industrializados, Imposto sobre operações financeiras; CIDE petróleo/combustíveis, que poderá ter suas alíquotas alteradas através de decreto do Presidente da República sem necessidade de observância ao princípio da anterioridade tributária anual; ICMS para petróleo/combustíveis monofásico; e as contribuições para a seguridade social.

---

<sup>11</sup> BELTRÃO, Irapuã. **Curso de Direito Tributário**. Editora Atlas. 4ª edição 2013. p. 89.

### 2.3.2. O princípio da anterioridade tributária anual como cláusula pétrea

O Supremo Tribunal Federal ao analisar o tema na ADIN 939 estabeleceu que o princípio da anterioridade tributária é cláusula pétrea, isso porque ele trata de direito individual do contribuinte e por tratar de direito individual do contribuinte ele estaria ligado à cláusula pétrea prevista no art. 60, § 4º, inciso IV da Constituição.

Trata-se, pois, de garantia outorgada ao contribuinte, em face do disposto nesse art. 150, III, “b”, em conjugação com o § 2º do art. 5º da Constituição Federal.

Ora, ao cuidar do processo legislativo e, mais especificamente, da emenda à Constituição, esta, no § 4º do art. 60, deixa claro:

**“Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:**

**IV – os direitos e garantias individuais”.**

Entre esses direitos e garantias individuais, estão, pela extensão contida no § 2º do art. 5º e pela especificação feita no art. 150, III, “b”, a garantia ao contribuinte de que a União não criará nem cobrará tributos, “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.”<sup>12</sup>

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

(...)

§ Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

(...)

IV – os direitos e garantias individuais.

### 2.3.3. A não sujeição do IPI ao princípio da anterioridade tributária anual

O IPI não se sujeita ao princípio da anterioridade tributária anual, pois, tem como característica a extrafiscalidade. Significa dizer que o seu emprego se dá para fins não fiscais, mas ordinatórios, estimulando ou desestimulando comportamentos do contribuinte.

Embora utilizado como instrumento de função extrafiscal, sendo, como é, por força de dispositivo constitucional, um imposto seletivo em função da essencialidade do produto (CF, art. 153, § 2º, IV), o IPI tem papel da maior relevância no orçamento da União Federal, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.<sup>13</sup>

<sup>12</sup> STF. **ADI 939-7**. Ministro Relator Sydney Sanches. Plenário, Julgado em 15/12/1993. DJ 05/01/1994.

<sup>13</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de Segurança em Matéria Tributária**. Editora Dialética. 5ª Edição. 2003. pag. 335

O IPI é um imposto Real e Federal que é cobrado sobre uma categoria de produtos da indústria. Desse modo, pode-se concluir que o IPI representa um montante expressivo na arrecadação e composição do orçamento geral da União, em que pese parcela considerável de sua arrecadação ser destinada aos Estados, Distrito Federal e aos Municípios.

#### 2.4. Princípio da seletividade

A principal finalidade dos tributos é a arrecadação de receita para o Estado, sem receita tributária não há Estado/Nação que se sustente, pois, o Estado não possui fontes de receita capaz de arcar com todas as despesas exigidas para a realização das atividades de interesse público, dessa forma a principal finalidade é fiscal, significa dizer, arrecadar dinheiro para a consecução de seus objetivos.

Contudo, determinados tributos se revestem da característica da extrafiscalidade, onde o objetivo principal do Estado não é arrecadar.

Pretendeu-se que o IPI funcionasse como tributo de função extrafiscal proibitiva, tributando pesadamente os denominados artigos de luxo, ou supérfluos, como os perfumes, por exemplo, e também aqueles de consumo desaconselhável, como as bebidas e os cigarros.<sup>14</sup>

Estabelece o artigo 153, § 3º, inciso I, da Constituição Federal:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV – produtos industrializados;

(...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I – será seletivo, em função da essencialidade do produto.<sup>15</sup>

Seletividade é uma técnica de incidência de alíquotas, cuja variação dar-se-á em função da indispensabilidade do produto. Os produtos de primeira necessidade devem ter baixa tributação, enquanto, os produtos tidos por não essenciais, ou, supérfluos devem receber tributação mais elevada.<sup>16</sup>

Portanto, a Constituição deu ao IPI clara função extrafiscal.

---

<sup>14</sup> Idem.

<sup>15</sup> BRASIL. **Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 2013.

<sup>16</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7ª Edição. Editora Saraiva. p. 267.

O CTN reforça o caráter extrafiscal do IPI no artigo 48, estabelecendo, na seção que trata do IPI no capítulo IV, que:

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

Em determinadas situações a finalidade não é fiscal, mas sim econômica ou regulatória.

O princípio da seletividade, conquanto tenha sido comumente estudado como princípio mesmo, revela-se como simples regra, vez que não informa todo o subconjunto das normas constitucionais tributárias, condicionando-lhes a interpretação. É que o mesmo deriva de princípios conformadores de todo o sistema constitucional tributário, como o princípio da isonomia e da capacidade contributiva. No ordenamento constitucional brasileiro surgiu com a EC 18/1965, muito embora, em termos infraconstitucionais, anteriormente àquela emenda, a legislação já contemplasse, de certo modo, a seletividade para alguns produtos industrializados.<sup>17</sup>

O Estado procura estimular ou desestimular determinados comportamentos dos contribuintes, assim o Estado atua na regulação econômica de modo a fomentar e aquecer a economia nacional.

Plano paralelo ao da fiscalidade é o da extrafiscalidade que consiste no “emprego dos instrumentos tributários com objetivos não fiscais, mas econômicos, ou seja, para finalidades não financeiras, mas regulatórias dos comportamentos sociais em matéria econômica, social e política”.<sup>18</sup>

A extrafiscalidade se manifesta no IPI através da seletividade. Pela seletividade o Estado escolhe tributar determinados produtos de forma diferenciada, estabelecendo alíquotas maiores ou menores em razão da essencialidade do produto.

É por isso que, em algumas operações com produtos industrializados supérfluos, a alíquota há de ser extremamente elevada e, em outras, não deverá haver incidência, ou, então, esta somente poderá situar-se em patamares bastante modestos.<sup>19</sup>

---

<sup>17</sup> DUARTE, Francisco Leite. **Direito Tributário – Teoria e Prática**. Editora Revista dos Tribunais. 2ª Edição 2015. p. 807.

<sup>18</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI**. Editora Revista dos Tribunais. 2002. p. 57.

<sup>19</sup> Idem. p. 62.

Dessa forma, quanto mais necessário é o produto aos contribuintes o Fisco irá aplicar uma alíquota menor, de outra forma a medida que o bem se mostrar supérfluo o Fisco elevará a alíquota, aumentando, conseqüentemente, a carga tributária a ser suportada pelo contribuinte que adquire determinados produtos entendidos como supérfluos.

## 2.5. Princípio da não-cumulatividade do IPI

A previsão de não-cumulatividade do IPI é trazida no bojo da Constituição Federal, que estabelece que o IPI será não cumulativo, devendo ser compensado em cada operação.

O artigo 153, § 3º, inciso II, da Constituição Federal, prevê a não-cumulatividade, estabelecendo:

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.

Na não-cumulatividade o instituto tributário do crédito toma forma diversa, pois o saldo apurado em determinado período, em favor do contribuinte, será transferido para o período ou períodos seguintes.

Por óbvio que o constituinte, ao estabelecer limitações ao poder de tributar, o fez visando a limitar o poder do legislador em instituir tributos. No caso do IPI, fê-lo de modo tal que o legislador federal poderia instituir um imposto que incidisse sobre produtos industrializados, tributados de forma seletiva, em função da essencialidade de cada produto, e que a incidência tributária não se desse em cascata, mas que fosse não cumulativo, “compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”.<sup>20</sup>

O artigo 49 do CTN prevê a não-cumulatividade para o IPI, estabelecendo:

Art. 49. O imposto é não cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado

<sup>20</sup> DUARTE, Francisco Leite. **Direito Tributário – Teoria e Prática**. Editora Revista dos Tribunais. 2ª Edição 2015. p. 810.

período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e pago relativamente aos produtos nele entrados.

Ressalta-se que a previsão da não-cumulatividade para o IPI é anterior à previsão constitucional, visto que o CTN é pretérito à Constituição.

Prevê, ainda, o parágrafo único do artigo 49:

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

O parágrafo único do artigo 49 do CTN é de suma importância para o estudo do crédito tributário decorrente do IPI em favor do contribuinte, pois, é ali que está presente a possibilidade de se constituir um crédito tributário em favor do contribuinte.

A previsão da não-cumulatividade visa evitar a acumulação de impostos em cascata, decorrente da incidência do imposto em cada operação realizada, e o conseqüente repasse do ônus tributário para o próximo adquirente do produto na cadeia econômico-produtiva incidindo novamente a cada nova operação.

A não cumulatividade se presta justamente a expurgar esse efeito de acumulação tributária que decorreria da incidência sucessiva do mesmo tributo sobre o mesmo produto, a cada vez que ele fosse novamente alienado em uma mesma cadeia econômica. A técnica da não cumulatividade aplicada ao IPI impede a oneração excessiva da atividade produtiva, de forma que somente onera a parcela da produção à medida que a mesma ocorre. Em termos simples, por um sistema de débitos e créditos não se paga “imposto sobre imposto”. É efetivada, portanto, pelo sistema de crédito do imposto (submetida à alta regulamentação) relativo a produtos entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período.<sup>21</sup>

Por todo o exposto é importante uma boa compreensão dos princípios de direito tributário que se relacionem com o IPI de modo a estabelecer um entendimento do instituto e a sua aplicação prática para fins de compensação dos créditos tributários que decorrem da incidência do IPI, por parte dos contribuintes.

---

<sup>21</sup> BELTRÃO. Irapuã. **Curso de Direito Tributário**. Editora Atlas. 4ª Edição. p. 484.

### 3. TRIBUTO

O artigo 3º do Código Tributário Nacional – CTN trás o conceito preciso de tributo, estabelecendo que:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

O tributo é uma prestação pecuniária compulsória, significa dizer que o contribuinte não possui margem de escolha ou decisão quanto ao recolhimento ou não do tributo que lhe é cobrado uma vez estando preenchidas as hipóteses configuradoras do fato gerador tributário.

A vontade do contribuinte é irrelevante, tanto que inclusive incapazes podem figurar como sujeitos passivos de obrigações tributárias.<sup>22</sup>

O conceito de tributo vem encartado na própria Constituição Federal nos artigos 145 e 146. A definição legal dá ênfase ao caráter pecuniário da prestação tributária. O direito tributário é uma relação jurídica onde o credor/sujeito ativo tem o poder de exigir do devedor/sujeito passivo uma prestação em dinheiro.

A obrigação tributária é uma obrigação *ex lege*, ou seja, ela nasce pela simples realização do fato descrito na hipótese de incidência prevista na lei, sendo compulsória, significa dizer que uma vez praticado o fato gerador da obrigação tributária o sujeito passivo estará obrigado a adimplir a sua obrigação de pagar.

O contribuinte só pode ser obrigado a recolher tributo em moeda corrente nacional, não sendo possível a cobrança de imposto tendo como base moeda estrangeira, tributo *in natura*, ou tributo *in labore*. Contudo, importa observar que com o advento da Lei Complementar 104/2001, que acrescentou

---

<sup>22</sup>CHIMENTI, Ricardo Cunha. PIERRI, Andréa de Toledo. **Teoria e Prática do Direito Tributário**. Editora Saraiva. 3ª Edição 2012. p. 79.

o inciso XI ao artigo 156 do CTN, passou a se admitir a dação em pagamento de bens imóveis, na forma e nas condições estabelecidas em lei.<sup>23</sup>

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

O tributo é uma quantia em dinheiro que os contribuinte são obrigados a pagar ao Estado após a prática de determinados fatos geradores previstos pelas leis tributárias, portanto, é possível afirmar que o pagamento do tributo é uma obrigação cogente do contribuinte, a ele não é facultado o não pagamento.

A incidência do tributo não pode constituir sanção de ato ilícito, desta forma a hipótese de incidência invariavelmente deverá ser algo lícito, sob pena de afronta direta ao texto legal. Porém, nos casos em que o contribuinte opera atividade ilícita não será isento de recolher os impostos sobre os valores auferidos como fruto de sua atividade ilícita, isso porque no direito tributário vigora o princípio do *non olet*, no sentido de que o dinheiro não tem cheiro, configurando também o respeito ao princípio da isonomia, pois, não seria justo tributar o lícito e beneficiar o ilícito com a isenção tributária.

O tributo nada mais é que a invasão do Estado no patrimônio do contribuinte para que o Estado possa funcionar cumprindo o seu papel de organizador social na implementação de políticas públicas.

A Constituição não criou nenhum tributo, a Constituição Federal fez cinco principais atividades a respeito de direito tributário, são elas: discriminou competências tributárias, classificou os tributos em espécies e subespécies, traçou a regra matriz das espécies e subespécies tributárias, apontou as limitações ao poder de tributar e determinou o modo de repartição das receitas tributárias.

---

<sup>23</sup> BRASIL. **Lei Complementar 104 de 10 de Janeiro de 2001**. Altera dispositivos da Lei nº 5.1728, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. 2016.<[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. 2016. Acesso em: 12 fev. 2016.

Importa salientar, ainda, que o tributo não é multa, a multa tem como pressuposto o descumprimento de um determinado dever jurídico e evitar que reiterados comportamentos nocivos à ordem jurídica se tornem hábitos dos contribuintes. Os tributos tem como pressuposto essencial um fato lícito por parte da Administração Tributária, que apenas cobra os seus créditos em virtude da prática do fato gerador previsto em lei por parte dos contribuintes, agindo desta forma em estrita observância as normas legais vigentes.

O CTN adotou a teoria segundo a qual tributos se caracterizam pelo caráter compulsório e, para distingui-los das multas e penalidades, inseriu a cláusula “que não constitua sanção de ato ilícito”.<sup>24</sup>

O tributo não pode ter um caráter sancionatório, será esta disposição que diferenciará o tributo de uma multa, que é outra modalidade de prestação pecuniária compulsória.<sup>25</sup>

O tributo representará um dever assumido pelo particular que jamais constitui sanção de ato ilícito (contrário à lei). O ato ilícito é sancionável por algumas formas (art. 5º, XLVI), ali prevista a possibilidade de pena pecuniária (multa). A sanção – advinda ou não de situações criminais -, expressa em multa, não é tributo, assim como não o são as sanções administrativas e civis, quando o particular é condenado a entregar dinheiro ao Estado.<sup>26</sup>

Por fim a exigência tributária se dá por atividade administrativa plenamente vinculada, significa que não haverá discricionariedade ao administrador tributário na atividade de exigência de tributo.

Em que pese o direito tributário constituir enorme domínio do Estado sobre o particular, pois, o sujeito passivo está adstrito às disposições legais tributárias, o Estado não pode exercer este poder de forma arbitrária, ilimitada e desmedida, para tanto a Constituição estabelece limitação ao Estado em seu poder de tributar, limitações estas que representam garantias aos contribuintes em sua posição de inferioridade de modo a limitar essa atividade tributária estatal.

---

<sup>24</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Editora Forense. 12ª Edição 2013. p. 30.

<sup>25</sup> FREITAS, Vladimir Passos de. **Código Tributário Nacional Comentado – Doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS**. 6ª Edição. 2013. p. 78.

<sup>26</sup> BELTRÃO. Irapuã. **Curso de Direito Tributário**. Editora Atlas. 4ª Edição. p. 25.

## 4. O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

Neste capítulo será apresentado o imposto sobre produtos industrializados – IPI abordando suas principais características, tais como a competência legislativa para a instituição do IPI, sua não sujeição ao princípio da anterioridade, a possibilidade de alteração de sua alíquota por ato da presidência da república, seu fato gerador, bem como hipóteses de incidência de forma a estabelecer um adequado entendimento acerca do referido tributo.

### 4.1. Conceito

O imposto sobre produtos industrializados – IPI é espécie de imposto real, que recai sobre uma determinada categoria de bens, que são os produtos da indústria. A competência para instituição do IPI é da União, portanto, trata-se de um imposto federal, e representa grande fonte arrecadatória para o Fisco em virtude de sua enorme incidência no cotidiano das empresas industriais, ou seja, a produção industrial brasileira.<sup>27</sup>

Para o IPI poder incidir sobre o fato gerador na cadeia produtiva deve-se observar a ocorrência efetiva do processo de industrialização, visto que somente irá incidir o IPI quando houver manipulação do insumo pela indústria, portanto, o insumo não pode sofrer a incidência do IPI nas hipóteses em que não passar por processo produtivo industrial para agregação de valor ou alteração substancial.

O artigo 46 do CTN dispõe em seu parágrafo único, que:

Art. 46. (...)

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.

De outra banda é importante salientar que a obrigação de pagar IPI se aperfeiçoa quando efetivamente ocorre a saída do produto industrializado do estabelecimento industrial, portanto, a incidência do imposto necessita da anterior ocorrência de um negócio jurídico para que o ente tributante possa

---

<sup>27</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. Editora Saraiva. 6ª Edição 2014. p. 1165.

constituir o seu crédito tributário em decorrência da ocorrência do fato gerador, nesta hipótese ocorre o negócio jurídico real ensejador do IPI.<sup>28</sup>

Em razão da autonomia fiscal que existe entre os estabelecimentos, incide IPI também quando ocorre a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, é na verdade uma ficção que decorre da autonomia fiscal entre os estabelecimentos pela efetiva saída da mercadoria do estabelecimento industrial.

## **4.2. Características do IPI**

### **4.2.1. Competência tributária do IPI**

Presente o poder de tributar, na ordem jurídica surge a necessidade de estabelecer a competência para a instituição do tributo, bem como os demais desdobramentos relacionados à competência tributária. A competência tributária nada mais é que o poder de instituir tributos.

Nasce então a necessidade de se repartir a competência tributária entre os entes federados, determinando a competência conforme a espécie e finalidade do tributo, em respeito ao pacto federativo.

Somente a Constituição Federal possui aptidão para realizar a repartição de competência tributária entre os entes políticos, determinando, desta forma quais tributos podem ser instituídos por cada ente federativo.

Estado Federal é a forma tradicional de Estado em que há distribuição geográfica do poder político em função do território, na qual um ente é dotado de soberania e os outros entes de autonomia administrativa, legislativa e financeira.<sup>29</sup>

A Constituição Federal define, em seu artigo 153, inciso IV, como ente político competente legislar sobre IPI a União, dessa forma o IPI é um imposto federal, não sendo possível que estados e municípios legislem sobre instituição ou majoração de tal imposto.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:  
(...)  
IV –produtos industrializados.

<sup>28</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI**. Editora Revista dos Tribunais. 2002. p. 37.

<sup>29</sup> BELTRÃO, Irapuã. **Curso de Direito Tributário**. Editora Atlas. 4ª edição 2013. p. 135.

#### **4.2.2. Não sujeição do IPI ao princípio da anterioridade tributária**

Em razão de seu caráter extrafiscal o IPI assim como os demais impostos que possuem esta característica não se sujeita ao princípio da anterioridade tributária geral, logo não há necessidade de que se respeite a anterioridade do exercício anual tributário entre a sua instituição e a sua efetiva cobrança.

O IPI deve, contudo, respeitar a anterioridade nonagesimal, o IPI não foi enquadrado como exceção à anterioridade nonagesimal, devendo aguardar noventa dias para que a lei que instituir ou majorar tal imposto possa gerar efeitos.

#### **4.2.3. Princípio da legalidade e alteração de alíquotas por ato do Presidente da República**

Ressalta-se que a não sujeição do IPI ao princípio da anterioridade tributária se dá em relação à fixação das alíquotas estabelecidas através de atos infralegais, visto que para a alteração das alíquotas do IPI não há necessidade de respeito a reserva legal, podendo as alíquotas do IPI ser modificadas por ato infralegal, desde que respeitados os limites fixados pela legislação, desta forma é importante salientar que não há uma desnecessidade legislativa, mas ao contrário a lei autoriza a modificação de alíquotas por ato infralegal estabelecendo limites, patamares mínimo e máximo dentro do qual a alíquota poderá variar.

A Lei 10.451/2002 dispõe, em seu art. 6º, que: “O campo de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Dec. 4.070/2001, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação ‘NT’ (não tributado).”<sup>30</sup>

A Tipi é uma relação ordenada e codificada de todas as coisas existentes (produtos naturais ou elaborados), objetos de

---

<sup>30</sup> DUARTE, Francisco Leite. **Direito Tributário – Teoria e Prática**. Editora Revista dos Tribunais. 2ª Edição 2015. p. 833.

comercialização, seguidas das correspondentes alíquotas de incidência ou da expressão NT.<sup>31</sup>

Como forma de mesurar a essencialidade do produto a legislação ordinária adota uma tabela de classificação dos produtos, tal tabela é denominada de Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI.<sup>32</sup>

As alíquotas do imposto previstas TIPI, variam de 0 a 330 %, importante salientar que na TIPI existem também alíquotas fixas, tais alíquotas são estabelecidas em razão da quantidade e não do valor do produto.

Na tabela TIPI os produtos são distribuídos por seções, capítulos, subcapítulos, posições, subposições, itens e subitens, tal disposição encontra-se na Lei 4.502/1964.

#### **4.2.3.1. Aparentes exceções ao princípio da legalidade**

Em relação às alíquotas, elas necessariamente devem ser veiculadas através de lei mas a Constituição trás aparentes exceções, casos em que ela não exige lei para a fixação de alíquotas. Parte da doutrina chama essas exceções de legalidade flexível.

Primeira aparente exceção que acontece é que a lei define alíquotas mínima e máxima, e dentro desta margem estabelecida na lei é que a alíquota poderá sofrer alteração sem a necessidade da edição de uma lei, nos casos dos impostos II, IE, IPI e IOF, que podem ser modificados por decreto do Presidente da República dentro da margem estabelecida em lei.

Art. 153. (...)

§ 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.

A segunda aparente exceção decorre do artigo 155, § 4º, VI, c, CF. ICMS combustíveis/petróleo. Quando o ICMS é monofásico, ou seja, incidência em uma única fase da cadeia produtiva - há a possibilidade da redução da alíquota ou restabelecimento da alíquota por meio dos convênios de ICMS -

---

<sup>31</sup> Idem.

<sup>32</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35ª Edição. Malheiros Editores. p. 337.

artigo 155, XII, *g*, pois o ICMS é um imposto estadual, as alíquotas devem ser fixadas através de convênios entre os estados e o Distrito Federal dentro da margem fixada em lei.

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

§ 4º (...)

IV – As alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, *g*, observando-se o seguinte:

(...)

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, *b*.

A terceira aparente exceção decorre do disposto no artigo 177, § 4º, inciso I, *b*, CF, que trata da CIDE combustíveis/petróleo. Nesta hipótese também as alíquotas podem ser reduzidas ou reestabelecidas através de decreto do Presidente da República.

Art. 177. (...)

§ 4º (...)

I – A alíquota da contribuição poderá ser:

(...)

b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, *b*.

Pelo exposto, é necessário ter cuidado ao analisar os permissivos constitucionais para a alteração de alíquotas em determinados casos, para não confundir a desnecessidade de lei para a alteração com a desnecessidade de lei versando sobre o tema.

O que ocorre é que lei anterior já estabeleceu os patamares mínimo e máximo onde poderá a legislação infralegal orbitar, sendo vedado violar os limites estabelecidos pelo legislador.

#### **4.2.4. Fato gerador do IPI**

O fato gerador do IPI tem suas hipóteses encartadas no artigo 46 do CTN que estabelece como fato gerador da incidência do IPI o desembaraço aduaneiro quando se tratar de produto de procedência estrangeira, a saída do produto do estabelecimento industrial e por fim a sua arrematação se tratar de bem apreendido ou abandonado e levado a leilão.

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 art. 51;
- III – a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Entende-se por desembaraço aduaneiro o ato final em que a autoridade aduaneira manifesta sua aquiescência em relação à entrada no mercado interno de bens procedentes do exterior.<sup>33</sup>

#### 4.2.5. Sujeitos da relação tributária no IPI

O elemento pessoal da relação tributária no IPI é composto por dois sujeitos, sendo o sujeito ativo a União, pois, é o ente federativo com aptidão para figurar no polo ativo da relação tributária.

No polo passivo conforme estabelece o artigo 51 do CTN figurará como contribuinte do IPI o importador ou aquele a quem a lei equiparar a importador, o industrial ou quem a lei a ele equiparar o comerciante de produtos sujeitos ao imposto que os forneça ao industrial e o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, que forem levados a leilão.

- Art. 51. Contribuinte do imposto é:
- 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, levado a leilão.

#### 4.2.6. Base de cálculo do IPI

A base de cálculo constitui aspecto de fundamental importância na estrutura de qualquer espécie tributária, pois é a partir dela que se torna possível dimensionar a obrigação pecuniária a que o contribuinte estará obrigado a recolher ao Fisco.

A grandeza contida no tributo, transformada em expressão numérica, só é factível pelo conhecimento preciso da base impositiva, caracterizadora do *quantum* devido pelo contribuinte.<sup>34</sup>

---

<sup>33</sup> MEIRA, Liziane Angelotti. **Tributos sobre o Comércio Exterior**. Editora Saraiva 2012. p. 419.

<sup>34</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. Editora Saraiva 14ª Edição 2013. p. 675.

Base de cálculo é expressão econômica do fato gerador do tributo. Há de estar contida na norma que descreve a hipótese de incidência tributária. Assim, quando a lei institui um tributo, há de se referir a uma realidade econômica quantificável. Essa realidade é que nos permite identificar a espécie de tributo, muito especialmente distinguir e identificar a espécie imposto, a que mais direta e claramente se relaciona a uma realidade econômica.<sup>35</sup>

Desse modo é importante que o contribuinte saiba qual a base de cálculo referente à operação por ele praticada estará vinculada de modo a que haja transparência na relação tributária entre o Fisco e o contribuinte.

#### **4.2.7. Imunidade tributária do IPI**

A Constituição Federal trás previsão expressa de imunidade tributária em relação ao IPI no artigo 153, § 3º, inciso III, que estabelece tal imunidade para do IPI quando o produto industrializado tiver como destino a exportação.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

(...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

(...)

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

Tal previsão tem como objetivo estimular o processo produtivo nacional e através de uma política tributária que privilegie a industrial nacional e alavanque a economia brasileira através das exportações dos produtos nacionais para os mercados internacionais.

Sobre o tema o Supremo Tribunal Federal já se posicionou consolidando sua jurisprudência pela súmula 536 onde reafirma o dispositivo constitucional e sana eventuais questionamentos a respeito da imunidade tributária em relação aos produtos industrializados destinados à exportação.

Súmula 536 STF – São objetivamente imunes ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias os produtos industrializados em geral, destinados à exportação, além de outros com a mesma destinação, cuja isenção a lei determinar.

---

<sup>35</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. Editora Malheiros. 33ª Edição 2012. Pag. 138.

O IPI é um imposto que possui uma relação direta com o desenvolvimento industrial do país, desta forma o montante de crédito tributário decorrente do IPI pode ser utilizado como termômetro do desenvolvimento industrial e econômico por que esta passando o país nas diversas épocas.

Tendo o IPI uma ampla base de incidência é importante que a alguns segmentos sejam concedidos incentivos como forma de beneficiar e incentivar o desenvolvimento industrial nacional.

Como apresentado no presente capítulo o IPI possui certas especificidades importantes para um melhor cumprimento da função social a que se propõe este imposto, seja em relação à arrecadação tributária seja em relação ao incentivo ao setor produtivo nacional.

## 5. CRÉDITO TRIBUTÁRIO PARA O CONTRIBUINTE

O crédito tributário do IPI nasce de operações anteriores relativas à aquisição de bens necessários e utilizáveis pelo industrial, direta ou indiretamente, na fabricação de produtos, compreendendo-se os insumos e bens do ativo, uso e consumo do estabelecimento.

O CTN em seu artigo 170 trás como uma das formas de extinção do crédito tributário a compensação, determinando de lei específica deve normatizar tal instituto.

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

O artigo 170-A estabelece importante previsão ao determinar a impossibilidade de compensação de créditos que sejam objeto de contestação judicial por parte do contribuinte.

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

Tal previsão evita que o contribuinte ingresse com uma demanda judicial relativa a determinado crédito tributário, contestando o Fisco e ao mesmo tempo em que discute a obrigatoriedade do recolhimento pleiteia em juízo a concessão dos créditos em seu favor para fins de abate de outros impostos a que esteja obrigado a efetuar o recolhimento.

### **5.1. Da Lei 9.363/1996 - que trata do crédito presumido do IPI para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS.**

A Lei nº 9.363 de 13 de dezembro de 1996 que dispõe sobre a instituição de crédito presumido do IPI para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS para determinados casos elencados na própria legislação.<sup>36</sup>

---

<sup>36</sup> Brasil. **Lei 9.363 de 13 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a instituição de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS nos casos que especifica, e dá outras providências.<[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. 2016.

Tal lei estabelece em seu artigo 1º que as empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais farão jus a crédito presumido do IPI, incidentes sobre as aquisições que as respectivas empresas fizerem no mercado interno de matérias primas, produtos intermediários de embalagem que tenham como finalidade o processo produtivo. Tal crédito ocorrerá apenas nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

O objetivo do legislador ao editar esta norma, foi fomentar as exportações nacionais de modo a incentivar a indústria nacional a expandir seus negócios para além das fronteiras nacionais.

Tal normativo estabelece as formas de apuração e compensação do crédito, bem como elucida situações práticas do cotidiano das empresas que se amoldam à espécie. Como percebemos no § 2º do artigo 2º da Lei 9.363/1996.

§ 2º No caso de empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador, a apuração do crédito presumido poderá ser centralizada na matriz.

Assim como o §4º do mesmo artigo 2º, que dispõe:

§ 4º A empresa comercial exportadora que, no prazo de 180 dias, contado da data da emissão da nota fiscal de venda pela empresa produtora, não houver efetuado a exportação de produtos para o exterior, fica obrigada ao pagamento das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS relativamente aos produtos adquiridos e não exportados, bem assim de valor correspondente ao do crédito presumido atribuído à empresa produtora vendedora.

O artigo 4º do normativo trás importante previsão para as situações em que não for possível às indústrias realizar as compensações dos créditos tributários para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS, onde o legislador previu a possibilidade de ressarcimento do crédito presumido do IPI em moeda corrente.

Art. 4º Em caso de comprovada impossibilidade de utilização de crédito presumido em compensação do Imposto sobre Produtos Industrializados devido, pelo produtor exportador, nas operações de venda no mercado interno, far-se-á o ressarcimento em moeda corrente.

Tal previsão legal representa uma garantia ao contribuinte de que não sofra a perda dos seus créditos pela impossibilidade de compensação, possibilitando o ressarcimento em dinheiro.

## **5.2. Da lei 10.276/2001 – que dispõe sobre o ressarcimento do PIS/PASEP e COFINS incidentes os produtos destinados à exportação.**

A Lei nº 10.276 de 10 de setembro de 2001 surge como uma forma alternativa à Lei nº 9.363/1996 de ressarcimento das contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e para a Seguridade Social – COFINS incidentes sobre insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à exportação.

Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.<sup>37</sup>

A compensação dos créditos tributários do IPI não deve ser confundida com o instituto da restituição. Enquanto a compensação de créditos tributários consubstancia-se no princípio da não cumulatividade, no sentido de evitar a múltipla incidência tributária na cadeia produtiva, a restituição cuida de devolver ao contribuinte o valor efetivamente recolhido a maior em favor da Fazenda.

Conquanto apresentem pontos comuns, não há absoluta identidade entre o regime jurídico da restituição e o da compensação do IPI. A diferença mais expressiva que, neste contexto, se põe, é que, enquanto a restituição do tributo está sujeito ao atendimento da regra consignada no art. 166 do CTN, a exigência não se aplica quando se cuida da compensação.

A restituição pressupõe o desembolso efetivo, por parte da Fazenda Pública, de numerário, dentro da relação de crédito de “uma só mão” em que ela figura como devedora (sujeito passivo). Já a compensação assenta-se na existência de relações recíprocas de

---

<sup>37</sup> Brasil. **Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001**. Dispõe sobre o ressarcimento das contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e para a Seguridade Social – COFINS incidentes sobre insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à exportação. <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. 2016. Acesso em: 21 mai. 2016.

crédito e débito em que, até os respectivos montantes, um extingue o outro. Portanto, na compensação, tanto credor como devedor são, ao mesmo tempo, sujeitos ativos e sujeitos passivos das respectivas relações, o que, por si só, afasta a ideia de transferência de encargos a terceiros.<sup>38</sup>

A Administração Tributária deve se comportar de forma objetiva ao efetuar a compensação dos créditos que o contribuinte possui, visto que o Fisco se encontra em uma posição de supremacia em relação ao contribuinte, a atuação da Administração Tributária com imparcialidade e isonomia é imprescindível para que o contribuinte utilize o instituto da compensação de créditos tributários e tenha o seu direito respeitado pela Fazenda Pública.

O direito à compensação – mais até do que o de restituição pura e simples – deve sempre ser analisado sob a generosa ótica da isonomia, pois atenta contra este elevadíssimo cânone aceitar-se a ideia de que a Fazenda Pública sendo, ao mesmo tempo, credora e devedora de seus créditos, sem que se disponha, também, a satisfazer seus débitos. A tanto, também, se opõe o princípio da moralidade que deve orientar a conduta da Administração Pública.<sup>39</sup>

Ao contribuinte é facultado compensar os créditos acumulados de IPI em relação a débitos relativos a outros impostos de competência da União. Não há vedação à compensação de créditos tributários de impostos diversos, tampouco não há obrigatoriedade de compensação de créditos de IPI somente em operações industriais.

Dessa forma pode o contribuinte compensar seus créditos decorrentes de operações sobre produtos industrializados com outros impostos de competência da União, de modo a que seus créditos não sejam perdidos em favor da Fazenda caso não haja operação industrial subsequente.

Sem prejuízo da possibilidade de obter o respectivo ressarcimento em pecúnia, o contribuinte, titular de créditos acumulados de IPI, tem o direito de utilizá-los para pagar outros tributos federais a seu cargo, inclusive na condição de responsável. Esta compensação comporta correção monetária dos créditos acumulados, pois, sua vedação tipificaria enriquecimento sem causa, por parte da União.<sup>40</sup>

O crédito tributário cumpre um duplo papel, importante para o incentivo ao contribuinte em especial ao conceder créditos decorrentes de

---

<sup>38</sup>BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI**. Editora Revista dos Tribunais. 2002. p. 210.

<sup>39</sup>Idem. p. 212.

<sup>40</sup>Ibidem. 213.

operações anteriores e evitar que o Estado aufera recursos repetidas vezes decorrentes de uma operação em cadeia por parte dos contribuintes. Desta maneira a possibilidade de utilização de créditos tributários é para o contribuinte, em especial para o industrial e os demais contribuintes que participam da cadeia produtiva importante elemento de incentivo ao desenvolvimento industrial e econômico.

## 6. O INSTITUTO DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA

No presente capítulo será abordado o instituto da compensação de créditos tributários, abordando suas principais características e o modo como tem sido aplicado pela Administração Tributária na realização de sua atividade.

### 6.1. O direito à compensação do IPI

O instituto da compensação tributária do IPI está relacionado ao processo de apuração do montante a ser recolhido pelo contribuinte.

O princípio da não-cumulatividade tem relação íntima com a compensação do IPI, pois, a não-cumulatividade representa um benefício ao contribuinte de lhe ser assegurado o direito a não pagar novamente o imposto que fora pago anteriormente, surge então o direito de compensar o que for devido abatendo o valor pago nas operações anteriores.

Representa ainda a não-cumulatividade um freio à sanha arrecadatória do Estado, pois, constitui uma garantia ao contribuinte de não ser tributado por fatos passados onde já foi tributado.<sup>41</sup>

A compensação do IPI tem previsão constitucional, portanto, não depende de inovações legislativas para regulamentar o tema.

Estabelece o artigo 153, § 3º, II da CF:

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.

O instituto da compensação fiscal do IPI acaba por influir no preço final do produto colocado a disposição do consumidor no mercado, visto que, a carga fiscal não será elevada em cada operação por que passar o produto industrializado, deste modo suplantando o argumento de elevação dos preços em virtude da elevada carga tributária suportada pela cadeia produtiva.

---

<sup>41</sup>Ibidem. p. 44.

Representa ainda a compensação tributária uma obrigação da Administração Tributária, pois, como mandamento constitucional que é se consubstancia em um direito subjetivo para o contribuinte. Em verdade não deveria o contribuinte pleitear a compensação tributária a cada nova operação, esta deveria ser uma atividade cotidiana da administração tributária, compensando de maneira correta as operações tributárias, pois, deve fidelidade ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

## **6.2. Surgimento do direito à compensação**

A compensação do crédito tributária ao contribuinte tem lugar quando os créditos forem superiores aos débitos gerados nas novas operações, o simples fato de ocorrer a operação de saída da mercadoria não ocasiona por si só o direito de compensação para o contribuinte de créditos tributários.

O contribuinte, portanto, possuirá direito de compensar os seus créditos quando em virtude de operações realizadas em um determinado lapso temporal os seus créditos forem superiores aos débitos, pois, do contrário, sendo os débitos superiores aos créditos decorrentes das novas operações, haverá obrigação de recolher os valores devidos.

A apuração dos valores a serem compensados deve ser feito a cada nova operação, pois, a incidência do IPI em cada nova operação se dará sobre o montante total. Desta forma o contribuinte terá o direito de deduzir a cada nova operação o valor que foi anteriormente recolhido em razão da operação passada.

O abatimento é exigível ainda que nas operações anteriores não tenha havido o recolhimento do tributo – isenção tributária, basta que em tese o tributo possa incidir sobre as operações que ensejam a cobrança do IPI para que o abatimento seja devido.

## **6.3. Do ressarcimento dos créditos do IPI pela Receita Federal**

A Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRF regulamenta o ressarcimento ou utilização dos créditos tributários através de instruções

normativas que regulamentam as leis que tratam do tema, Leis 9.363/1996 e 10.276/2001.

No que toca as questões práticas entende a SRF que os créditos do IPI que foram escriturados na forma da legislação de regência poderão ser utilizados pelo estabelecimento industrial nas deduções dos débitos de IPI relativos às saídas de produtos industrializados onde incida tributação.

Os créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), escriturados na forma da legislação específica, poderão ser utilizados pelo estabelecimento que os escriturou na dedução, em sua escrita fiscal, dos débitos de IPI decorrentes das saídas de produtos tributados.

Os créditos do IPI que, ao final de um período de apuração, remanescerem da dedução, poderão ser mantidos na escrita fiscal do estabelecimento, para posterior dedução de débitos do IPI relativos a períodos subsequentes de apuração, ou serem transferidos a outro estabelecimento da pessoa jurídica, somente para dedução de débitos do IPI, caso se refiram a:

1. Créditos presumidos do IPI, como ressarcimento das contribuições para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), previstos na Lei nº 9.363/1996 e na Lei nº 10.276/2001.
2. Créditos decorrentes de estímulos fiscais na área do IPI a que se refere o art. 1º da Portaria MF nº 134/1992; e
3. Créditos do IPI passíveis de transferência a filial atacadista nos termos do item 6da IN SRF nº 87/1989.

Remanescendo, ao final de cada trimestre-calendário, créditos do IPI passíveis de ressarcimento após efetuadas as deduções, o estabelecimento matriz da pessoa jurídica poderá requerer à RFB o ressarcimento de referidos créditos em nome do estabelecimento que os que os apurou mediante a utilização do Programa PER/DCOMP, bem como utilizá-los na compensação de débitos, relativos aos tributos ou contribuições administrados pela RFB.<sup>42</sup>

Esclarece a SRF que os créditos de IPI transferidos só poderão ser utilizados para dedução de débitos do IPI, que em caso de ressarcimento o pedido deve ser formulado ao final de cada trimestre calendário, que os créditos passíveis de ressarcimento são os créditos relativos a entradas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para industrialização que forem escriturados no trimestre calendário e os créditos presumidos de IPI como ressarcimento da contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins.

---

<sup>42</sup>**Ressarcimento dos Impostos sobre Produtos Industrializados.** Janeiro de 2015. Subsecretaria de Arrecadação e Atendimento. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)>. Acesso em 15 de junho de 2016.

Os créditos presumidos do IPI somente poderão ter seu ressarcimento ou compensação requerido à RFB, após a entrega, pela pessoa jurídica cujo estabelecimento matriz tenha apurado referidos créditos, da declaração de débitos e créditos tributários federais (DCTF) do trimestre-calendário de apuração ou do demonstrativo de crédito presumido (DCP) do trimestre-calendário de apuração, na hipótese de créditos referentes a períodos posteriores ao 3º trimestre-calendário de 2002.<sup>43</sup>

---

<sup>43</sup> Idem.

## 7. ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA ACERCA DA COMPENSAÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

O STJ tem entendimento sumulado no sentido da impossibilidade de compensação de créditos tributários ser concedida por meio de ação cautelar judicial ou por medida liminar cautelar ou antecipatória do direito do contribuinte à compensação.

Estabelece a súmula 212, que:

A compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar cautelar antecipatória.

Nesse sentido o STJ possui diversos julgados, sempre entendendo a inaptidão de concessão de medida cautelar como instrumento hábil para a compensação de créditos tributários, conforme decisões abaixo colacionadas.

Esta Colenda Corte já firmou o entendimento no sentido de que a compensação de tributos não é possível de ser efetivada via liminar em mandado de segurança, ou em ação cautelar, ou em antecipação de tutela, face à ausência do conjunto dos requisitos previstos no art. 273, do CPC, para o seu deferimento. II - Aplicação da Súmula nº 212/STJ: 'A compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar.'<sup>44</sup>

O SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, EM REITERADOS PRECEDENTES, NÃO TEM ADMITIDO CONCESSÃO DE LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA PARA AUTORIZAR COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS.[...] No caso concreto, a não concessão de liminar para autorizar a compensação, não causara a impetrante nenhum dano irreparável ou de difícil reparação e o ato impugnado não padece de nenhuma ilegalidade. O STJ, em reiterados precedentes, não tem admitido concessão da liminar em mandado de segurança para autorizar compensação, porque só se autoriza compensação de débitos e créditos líquidos e certos e da mesma espécie e, em liminar em mandado de segurança não temo Juiz condições de verificar, sequer, a existência dos débitos e créditos, de que espécie são eles, se são líquidos e certos e da mesma espécie. Então, o despacho agravado não padece de nenhuma ilegalidade. Frise-se, ainda, que este mandado de segurança e o agravo interposto tem a mesma finalidade, a de obter autorização para a compensação. Se o STJ não admite a compensação via liminar, em mandado de segurança e o despacho agravado não é ilegal, não existe qualquer razão para conferir efeito suspensivo ao agravo, mesmo porque, o exame, a final, do pretensão, não causará à impetrante nenhum dano irreparável ou mesmo de difícil reparação.<sup>45</sup>

---

<sup>44</sup> STJ. **AgRG no REsp 537736 SP**. Relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 09/12/2003, DJ 22/03/2004.

<sup>45</sup> STJ. **REsp 137489 PE**, Relator Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 19/02/1998, DJ 20/04/1998.

Pelos julgados colacionados resta evidente que o Superior Tribunal de Justiça não aceita que o contribuinte pleiteie a compensação dos créditos tributários que entende possuir se utilizando de ações judiciais com pedido liminar, pois entende a Corte ser incabível a concessão de liminar, pois a não concessão dos créditos não acarreta ao contribuinte dano irreparável, podendo desta forma recorrer as vias ordinárias para a solução do conflito entre o contribuinte e o Fisco.

E ENTENDIMENTO PACIFICO DESTA CORTE A INADMISSIBILIDADE DO RECONHECIMENTO DE COMPENSAÇÃO TRIBUTARIA ATRAVES DE MEDIDAS CAUTELARES E LIMINARES.[...] A jurisprudência desta Corte tem sido uniforme para inadmitir o reconhecimento da compensação tributária por intermédio de medidas cautelares, ou em liminares, em razão da ausência do periculum in mora (art. 798 do CPC). No caso, no âmbito do procedimento administrativo do lançamento, a recorrente pode ainda valer-se das reclamações e recursos pertinentes (art. 151 do CTN). Além do mais, a medida liminar tem caráter nitidamente satisfativo, encontrando óbice igualmente na Lei n. 8.437/1992, art. 1o, § 3o.<sup>46</sup>

Tal entendimento da Corte acaba por influir e violar princípio garantidor da atividade jurisdicional, ao tolher do magistrado a possibilidade de analisar no caso em apreço a configuração do direito à compensação do crédito para o contribuinte, retirando do juiz a possibilidade de avaliar no caso concreto o direito à efetiva compensação bem como viola o princípio constitucional da inafastabilidade do Poder Judiciário ao afastar de plano a possibilidade de o contribuinte pleitear a compensação em ação cautelar quando entender que o seu direito esteja sendo violado pela Administração Tributária.

A súmula 212 apresenta manifesta e inconciliável divergência com a súmula 213, pois, tendo está proclamado que o mandado de segurança é meio hábil para declarar o direito à compensação de créditos fiscais, não faz sentido que, concomitantemente, ocorra a neutralização de um de seus mais relevantes mecanismos, qual seja, a medida liminar.

A súmula 212 do mesmo tribunal, comporta severas críticas exatamente porque interfere, em sentido negativo, na atuação do juiz, tolhendo sua liberdade de avaliar, à luz das circunstâncias concretas

---

<sup>46</sup> **RMS 8206 SP**, Relator Ministro Adhemar Maciel, Segunda Turma, julgado em 27/11/1997, DJ 15/12/1997.

de cada caso, a conveniência ou, mesmo, a necessidade de deferir, *ab initio*, a compensação de créditos tributários.<sup>47</sup>

Por outro lado a súmula 213 do mesmo Superior Tribunal de Justiça trás entendimento no sentido da adequação de mandado de segurança como meio adequado para a declaração do direito à compensação tributária. Dessa forma a Corte não afasta completamente a possibilidade de que o contribuinte busque amparo no Poder Judiciário quando na via administrativa não conseguir concretizar o réu direito de compensação do crédito tributário.

Dispõe a súmula 213:

O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.<sup>48</sup>

Desse modo a súmula 213 do STJ, não só afirmou a plena competência do Poder Judiciário para estabelecer as bases que irão nortear a utilização do instituto da compensação tributária, como, também, demonstrou que esta é uma questão de direito, e, sendo assim é plenamente possível de ser apreciada e decidida no âmbito da ação mandamental.<sup>49</sup>

O mesmo instituto processual não pode submeter-se a tratamento anfibológico ao longo de sua tramitação. Se a compensação de créditos fiscais, como consta da súmula 213, reúne as características de "direito líquido e certo", então nada justifica que o reconhecimento liminar deste direito não seja admitido, a pretexto de faltarem-lhe exatamente tais atributos.<sup>50</sup>

A compensação tributária, se realizada com base em medida liminar, não dá origem à situação de fato que a sentença de mérito seja incapaz de desfazer. Afasta-se, portanto, o argumento de que tal medida teria, nas circunstâncias apontadas, efeitos satisfativos.<sup>51</sup>

A assertiva mostra-se particularmente procedente no caso do IPI, pela possibilidade da compensação ser feita por meio de registro, na escrita fiscal, dos créditos utilizados para tal fim. É que, sendo o lançamento escritural procedido ao amparo de decisão liminar, a eventual revogação desta, pela

---

<sup>47</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI**. Editora Revista dos Tribunais. 2002. p. 210.

<sup>48</sup> STJ. **Súmula 213**. Julgado em 23/09/1998. DJ 02/10/1998.

<sup>49</sup> Idem

<sup>50</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI**. Editora Revista dos Tribunais. 2002. p. 210.

<sup>51</sup> Idem

sentença de mérito, determina, pelos mesmos meios, a anulação dos referidos créditos, apurados o quantum a ser recolhido à Fazenda com os consectários decorrentes.<sup>52</sup>

Ambas, a liminar no mandado de segurança e a liminar na ação cautelar, são medidas provisórias, mas não se confundem em sua natureza e regime jurídico. Isto porque toda medida cautelar é provisória, mas nem toda medida provisória tem natureza cautelar. Com acerto Humberto Theodoro Júnior ensina, citando Hamilton de Moraes e Barros: “Caso típico de medida provisória não cautelar são as liminares que se admitem em certos procedimentos especiais de mérito, como os interditos possessórios e os mandados de segurança. Essas liminares, ao contrário da providência propriamente cautelar, já se apresentam como a ‘entrega provisória e antecipada do pedido’, já são ‘decisão satisfativa do direito, embora precária’. Destinam-se a transformar em definitiva com a sentença final.”<sup>53</sup>

O conteúdo cautelar da liminar no mandado de segurança é unicamente semântico, não técnico. Pode-se, portanto, afirmar que a liminar no mandado de segurança tem o intuito de “acautelar” (prevenir) a produção de determinada lesão decorrente do ato de autoridade reputado como ilegal ou abusivo, mas disso não decorre afigurar-se o mandado de segurança como uma espécie de ação cautelar.<sup>54</sup>

Em relação ao crédito do IPI o STJ tem ainda duas importantes súmulas.

A súmula 441 disciplinando a necessidade de remuneração do crédito do IPI pela correção monetária do período quando houver a resistência ilegítima do Fisco em conceder o crédito.

Súmula 411 – É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente da resistência ilegítima do fisco.

Já a súmula 494 do STJ estabelece a garantia ao ressarcimento do crédito presumido do IPI, ainda que o contribuinte, pessoa física ou jurídica, não esteja obrigado a recolher o PIS/PASEP.

Súmula 494 – O benefício fiscal do ressarcimento do crédito presumido do IPI relativo às exportações incide mesmo quando as

---

<sup>52</sup> Ibidem. p. 210.

<sup>53</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. Editora Dialética. 7ª Edição 2014. p. 591.

<sup>54</sup> Idem.

matérias-primas ou os insumos sejam adquiridos de pessoa física ou jurídica não contribuinte do PIS/PASEP.

Por todo o exposto resta claro que o Superior Tribunal de Justiça entende que o contribuinte não deve se socorrer de uma medida judicial em caráter liminar para ver assegurado seu direito ao ressarcimento dos créditos tributários que possuir, pois entende a Corte que a compensação de créditos tributários não constitui uma situação configuradora de eventual dano irreparável ou de difícil reparação, desta forma disciplina a Corte que o contribuinte deve se socorrer dos meios ordinários, administrativo ou judicial, para concretização do seu direito de compensar seus créditos tributários existentes.

## **8. COMO O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ENTENDE E APLICA O INSTITUTO DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA DO IPI EM SEUS JULGADOS**

Neste capítulo serão apresentados julgados do Supremo Tribunal Federal versando sobre o IPI e o instituto da compensação dos créditos tributários procurando analisar a forma como a Corte têm entendido e aplicado em seus julgados a compensação dos créditos tributários.

### **8.1. RE 353.657/PR**

O Supremo entendeu no julgamento do RE 353.657/PR que quando o insumo objeto de industrialização for adquirido pelo estabelecimento industrial sobre a alíquota zero não fará jus ao crédito tributário do IPI para fins de posterior compensação dos créditos nas operações posteriores.

Tal decisão se mostra sensata e em consonância com o ordenamento jurídico, vez que se o industrial não recolheu o tributo sobre a operação anterior sob o fundamento da incidência de alíquota zero, não pode posteriormente querer o contribuinte compensar um crédito de um tributo que não foi por ele recolhido ao Fisco. Se tal fosse possível restaria configurada clara hipótese de enriquecimento sem causa por parte do contribuinte, visto que não houve recolhimento de tributos nas operações anteriores, e desta forma o Fisco acabaria sendo lesado ao não serem recolhidos os tributos de IPI por parte do contribuinte, pois em verdade nenhum crédito foi constituído em favor do sujeito passivo.

IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero. IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - CREDITAMENTO - INEXISTÊNCIA DO DIREITO - EFICÁCIA. Descabe, em face do texto constitucional regedor do Imposto sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com isso

sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica.<sup>55</sup>

No julgado em análise o STF negou inclusive a possibilidade de modulação de efeitos de modo a beneficiar situações face ao disposto no texto constitucional, entendendo a Corte que ao não ser aplicada a modulação de efeitos seria dada maior eficácia à Constituição da República e respeitado o princípio da segurança jurídica.

## **8.2. RE 491.287**

Entendeu o STF que para as empresas que optarem pelo sistema simples de tributação onde o tratamento é diferenciado não devem ter assegurados os mesmos direitos creditórios ao ressarcimento ou compensação do IPI que as empresas tributadas pelo sistema convencional, pois os valores recolhidos por estas empresas não equivalerá em todas os casos ao pagamento do imposto com a mesma alíquota que incide sobre as operações das empresas regidas pelo sistema convencional de tributação.

Deste modo não pode o contribuinte querer ser beneficiado duplamente, uma vez através da tributação menos onerosa e posteriormente recebendo por créditos que sequer foram constituídos em seu favor, pelo simples fato de que recolhem 0,5% de acréscimo referente ao IPI.

No presente julgado entendeu a Corte que não sendo a receita bruta da pessoa jurídica idêntica em todos os casos ao valor da operação com produtos industrializados não assiste ao Judiciário a possibilidade de reconhecer a existência de crédito ou a compensação de débito de IPI derivados do acréscimo de 0,5% que é pago pelas empresas inscritas no simples.

Agravo Regimental em Recurso Extraordinário. Tributário. Imposto sobre produtos Industrializados. Insumo adquirido de empresas optantes do simples. Saída não tributada ou sujeita à alíquota zero. Princípio da não cumulatividade. Ausência de direito ao creditamento. Agravo improvido. I – O acréscimo de 0,5% sobre o faturamento recolhido pelas empresas optantes do simples que são contribuintes do IPI não equivale necessariamente ao pagamento do imposto com

---

<sup>55</sup> STF. **RE 353.657/PR**. Relator Ministro Marco Aurélio, Plenário. Julgado em 23/06/2010. DJE 20/08/2010.

a mesma alíquota por uma empresa não optante daquele sistema de arrecadação, uma vez que a receita bruta da pessoa jurídica nem sempre é idêntica ao valor das operações com produtos industrializados. II – Assim, inviável ao Judiciário reconhecer a existência de crédito ou a possibilidade de compensação de débito de IPI derivado do acréscimo de 0,5% paga pelas empresas inscritas no simples. III – O princípio da não cumulatividade só garante o crédito do IPI pago na operação anterior se, na operação subsequente também for devido o imposto, ressalvada a previsão em lei que confira esse direito. IV – Agravo regimental improvido.”<sup>56</sup>

Dessa forma foi improvido o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 491.287, onde pretendia o contribuinte optante pelo simples, onde a saída do produto não é tributada ou sujeita à alíquota zero, ver reconhecido o direito ao creditamento do IPI que seria pago na operação anterior caso não fosse a empresa optante do sistema simples.

### 8.3. RE 561.676/SC

No presente julgado a Corte Constitucional entendeu que nas operações onde não haja a incidência de IPI não é possível o reconhecimento do imposto pago na operação anterior, não gerando conseqüentemente o crédito tributário para as posteriores operações.

O STF não poderia chegar a uma conclusão mais lógica neste caso, pois se não houve a incidência e conseqüente recolhimento do tributo, não há justificativa para que o contribuinte seja beneficiado com crédito tributário. Pois, caso o fosse estaria, o contribuinte, assim como no julgado anterior se enriquecendo injustificadamente à custa do não recolhimento de tributos.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CRÉDITO. OPERAÇÕES COM ENERGIA ELÉTRICA. I - Na sistemática que rege o princípio constitucional da não cumulatividade, a operação desonerada de IPI impede o reconhecimento do imposto pago na operação anterior e não gera crédito para a seguinte, raciocínio que deve ser aplicado de forma indistinta aos casos de alíquota zero, isenção, não incidência e de imunidade. II - Inexiste direito constitucional ao crédito de IPI decorrente da aquisição de energia elétrica empregada no processo de fabricação de produtos industrializados que são onerados pelo imposto em suas saídas. III - Agravo regimental improvido.<sup>57</sup>

<sup>56</sup> STF. RE 491.287/RS. Relator Ministro Ricardo Lewandowski, Segunda Turma. Julgado em 30/03/2012. DJE 20/04/2012.

<sup>57</sup> STF. RE 561.676/SC. Relator Ministro Ricardo Lewandowski, Primeira Turma. Julgado em 01/06/2010. DJE 06/08/2010.

No caso em análise, que versa sobre o crédito de IPI em operações com energia elétrica, onde o contribuinte não é onerado com o IPI, não há a possibilidade de reconhecimento do imposto pago, vez que não ocorreu o seu recolhimento.

Dessa forma não pode o contribuinte pretender ser beneficiado por um crédito inexistente pretendendo desvirtuar o instituto da compensação tributária, de modo a se ver livre da obrigação de recolhimento do imposto devido em operação posterior onde exista a incidência da carga tributária.

#### **8.4. RE 475.551/PR**

Ao analisar o RE 475.551/PR o STF entendeu que nos casos onde o insumo ou matéria prima sujeita a industrialização onde houver a saída isenta ou sujeita à alíquota zero o contribuinte não fará jus à obtenção de créditos tributários decorrentes do recolhimento do IPI nas operações anteriores.

Tal entendimento ocorre porque em que pese o insumo ter sido tributado na origem, quando ingressou no estabelecimento industrial. Após o processo de manufatura quando o produto pronto sai do estabelecimento industrial sofrendo a isenção do recolhimento do tributo ou incidência da alíquota zero não há o recolhimento do IPI, logo não há para o contribuinte a constituição de créditos para posteriores compensações, visto que não foi a operação tributada.

Nestes casos quando da saída do produto do estabelecimento industrial ao não haver a incidência do IPI não há compensação a ser feita em relação ao que foi pago na entrada do insumo na indústria, por esta razão não assiste razão ao contribuinte que pleiteia a compensação na hipótese.

EMENTA: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. INSUMOS OU MATÉRIAS PRIMAS TRIBUTADOS. SAÍDA ISENTA OU SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. ART. 153, § 3º, INC. II, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ART. 11 DA LEI N. 9.779/1999. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CREDITAMENTO: INEXISTÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. 1. Direito ao creditamento do montante de Imposto sobre

Produtos Industrializados pago na aquisição de insumos ou matérias primas tributados e utilizados na industrialização de produtos cuja saída do estabelecimento industrial é isenta ou sujeita à alíquota zero. 2. A compensação prevista na Constituição da República, para fins da não cumulatividade, depende do cotejo de valores apurados entre o que foi cobrado na entrada e o que foi devido na saída: o crédito do adquirente se dará em função do montante cobrado do vendedor do insumo e o débito do adquirente existirá quando o produto industrializado é vendido a terceiro, dentro da cadeia produtiva. 3. Embora a isenção e a alíquota zero tenham naturezas jurídicas diferentes, a consequência é a mesma, em razão da desoneração do tributo. 4. O regime constitucional do Imposto sobre Produtos Industrializados determina a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, esta a substância jurídica do princípio da não cumulatividade, não aperfeiçoada quando não houver produto onerado na saída, pois o ciclo não se completa. 5. Com o advento do art. 11 da Lei n. 9.779/1999 é que o regime jurídico do Imposto sobre Produtos Industrializados se completou, apenas a partir do início de sua vigência se tendo o direito ao crédito tributário decorrente da aquisição de insumos ou matérias primas tributadas e utilizadas na industrialização de produtos isentos ou submetidos à alíquota zero. 6. Recurso extraordinário provido.<sup>58</sup>

A corte, portanto, entendeu que o contribuinte não faz jus à compensação do crédito nas hipóteses em que não ocorre o ciclo tributário que se completa com os recolhimentos devidos nas diferentes operações praticadas pelo contribuinte, logo não deve ser pleiteada a compensação de créditos tributários do IPI sob o argumento da aplicação do princípio da não cumulatividade, pois em verdade tal princípio não é aplicável na hipótese.

---

<sup>58</sup>STF. RE 475.551/PR. Relator Ministra Cármen Lúcia. Segunda Turma. Julgado em 22/09/2015. DJE 02/10/2015.

## CONCLUSÃO

O crédito tributário decorrente das operações que ocorrem na cadeia produtiva nos produtos industrializados é um importante mecanismo para o contribuinte, pois tende a desonerar os gastos do contribuinte com o recolhimento de impostos, dessa forma não incidindo a tributação em cascata.

A compensação dos créditos é um benefício constitucionalmente previsto e que deve ser zelado para que o Estado na figura do Fisco não onere demasiadamente o contribuinte em situações onde a carga tributária é elevada e em razão das operações em cadeia possam ocorrer fatos geradores diversos que ensejem a cobrança de imposto por diversas vezes.

Diante da alta carga tributária imposta ao contribuinte brasileiro, é de suma importância para a saúde fiscal das empresas a utilização de todos os benefícios fiscais trazidos pela Legislação, de modo a facilitar a continuidade do processo industrial e até mesmo fomentar a indústria nacional para que a mesma cresça o que é essencial para a construção de uma nação sólida.

Muitas empresas por falta de conhecimento e assessoria qualificada acabam por não utilizar os créditos que possuem, sobretudo empresas de menor porte. Esta é uma falha do sistema, pois o Fisco como detentor do conhecimento e normatização dos institutos deveria criar mecanismos para a eficaz aplicação da compensação tributária de modo a tornar o sistema mais equilibrado.

Portanto, as empresas que ainda não buscaram a utilização dos créditos de IPI devem procurar fazê-lo, sendo importante, para tal, a assessoria especializada visando precaver-se de futuros autos de infração em virtude da má utilização dos benefícios legais.

Em relação à jurisprudência dos tribunais superiores que é o objeto do presente trabalho nota-se que a vida do contribuinte não é das mais fáceis, pois a legislação é voltada à atender os interesses do Estado, que na área tributária é eminentemente arrecadatória.

Em relação à jurisprudência do STF nota-se que o contribuinte tem por diversas vezes o seu pleito negado. A Corte na interpretação das normas tem uma posição de manter a rigidez do sistema e respeito aos institutos. Nota-se nos julgados perante o STF que o contribuinte força uma interpretação de modo a se beneficiar com o instituto da compensação tributária do IPI em situações onde claramente o direito não lhe assiste.

No STJ há posições jurisprudenciais bastante consolidadas, inclusive com importantes súmulas a respeito da questão da compensação tributária dos créditos do IPI.

A necessidade de ver seus direitos assegurados leva o contribuinte a buscar de maneira mais célere a concretização da compensação dos créditos, pois a alta carga tributária imposta aos contribuintes trás importantes reflexos econômicos. Por esse motivo inúmeras medidas cautelares eram ajuizadas de modo a que a compensação dos créditos fosse realizada em favor do contribuinte.

Contudo o STJ após reiteradas decisões editou a súmula 212 estabelecendo que a compensação de créditos tributários não deveria ser deferida por meio de ação cautelar ou medida liminar antecipatória, pois a efetiva compensação imediata poderia levar uma situação de difícil reversão em favor do Fisco se posteriormente fosse reconhecido que o direito concedido ao contribuinte não foi adequado.

Por outro lado a corte entendeu com a edição da súmula 213 que a ação de mandado de segurança é uma ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária em clara contraposição ao disposto na súmula 212. Nota-se, portanto, que a súmula 213 é benéfica ao contribuinte, pois possibilita que ele busque a compensação através de mandado de segurança.

Pelos motivos expostos os julgados mostram-se em boa medida repetitivos, pois as situações práticas enfrentadas pelas indústrias é, em regra, bastante semelhante.

Assim, é importante que a Administração Tributária busque a inovação legislativa com o fito de contemplar as situações práticas apresentadas e que acabam por aumentar as demandas judiciais, uma vez que a relação tributária é em grande medida uma relação onde o contribuinte e a Administração Tributária atuam como adversários cada um procurando atender seus interesses.

De todo modo é importante que a legislação seja atualizada de modo a clarificar e não dar margem a interpretações dúbias que acabam por judicializar uma questão que deveria ser resolvida eminentemente no âmbito administrativo entre o contribuinte e a Administração Tributária, compensando-se os créditos do IPI nas hipóteses onde o regulamento claramente preveja esta possibilidade e negando a compensação quando a legislação não a prever.

## REFERÊNCIAS

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Editora Malheiros. 29ª Edição 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. Editora Saraiva. 6ª Edição 2014.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. Editora Atlas. 24ª Edição 2014.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. PIERRI, Andréa de Toledo. **Teoria e Prática do Direito Tributário**. Editora Saraiva. 3ª Edição 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Editora Renovar. 19ª edição 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Tratado de Direito Financeiro**. Editora Saraiva. 2013.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal, 2013.

BELTRÃO, Irapuã. **Curso de Direito Tributário**. Editora Atlas. 4ª edição 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. Editora Malheiros. 33ª Edição 2012.

BARTINE, Caio. **Direito Tributário**. Editora Revista dos Tribunais. 2ª edição 2013.

FREITAS, Vladimir Passos. **Código Tributário Nacional Comentado – Doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS**. Editora Revista dos Tribunais 5ª Edição 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Editora Forense. 12ª Edição 2013.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. Editora Saraiva. 20ª Edição 2014.

MEIRA, Liziane Angelotti. **Tributos sobre o Comércio Exterior**. Editora Saraiva 2012.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. Editora Dialética. 7ª Edição 2014.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. Editora Atlas. 24ª Edição 2014.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. PIERRI, Andréa de Toledo. **Teoria e Prática do Direito Tributário**. Editora Saraiva. 3ª Edição 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de Segurança em Matéria Tributária**. Editora Dialética. 5ª Edição. 2003.

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

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Livraria do Advogado Editora. 13ª Edição. 2012.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Incentivos Setoriais e Crédito-Prêmio de IPI**. Editora Lumen Juris. 2002.

DE LUCA, Márcia Martins Mendes. **Demonstração do Valor Adicionado Do Cálculo da Riqueza Criada Pela Empresa ao Valor do PIB**. Editora Atlas. 1998.

DOS REIS, Maria Lúcia Américo. BORGES, José Cassiano. **O IPI ao Alcance de Todos**. Editora Revista Forense. 1999.

DUARTE, Francisco Leite. **Direito Tributário – Teoria e Prática**. Editora Revista dos Tribunais. 2015.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. 2016.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. 2016.

LIRA, Josué L. C. **TIPI – Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados**. Lex Editora. 2002.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. Editora Saraiva. 2015.

CARNEIRO, Claudio. **Processo Tributário Administrativo e Judicial**. 4ª edição. Editora Saraiva. 2013.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. CANADO, Vanessa Rahal. **Direito Tributário - Tributação do Setor Industrial**. Editora Saraiva. 2013.