

## V O T O

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Atendeu-se aos pressupostos de recorribilidade. A peça, subscrita por advogado regularmente credenciado, foi protocolada no prazo legal. Ao contrário do alegado pela União, o Tribunal de origem enfrentou expressamente o tema constitucional. Os artigos 150, inciso II, e 170, inciso IV, foram mencionados e transcritos na decisão, e o conteúdo do 152, embora não citado explicitamente, foi considerado pelo Colegiado para afastar a apontada ofensa ao princípio da isonomia. Tem-se como prequestionada a matéria.

Quanto ao mérito, cumpre saber se é constitucional o artigo 3º, § 3º, incisos I e II, da Lei nº 10.637/2002, a vedar, nas operações com pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, o creditamento da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS. Eis os dispositivos:

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

[...]

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

[...]

Aludindo a parecer do professor Marco Aurélio Greco, a recorrente diz inadequado aplicar ao PIS – cujo fato gerador é o fenômeno receita, individual por natureza – os parâmetros da não cumulatividade do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.

Não prospera o argumento. Tecnicamente, receita consiste na diminuição do passivo ou no aumento do ativo, a resultar na ampliação do patrimônio líquido. Como o auferimento de receita, em regra, deriva de operação econômica, surge pertinente, sem limitações, o princípio constitucional da não cumulatividade, compensando-se na saída o montante devido e recolhido na entrada.

Peculiaridades legislativas sugerem que a não cumulatividade do PIS afasta-se do regime do IPI e do ICMS. O § 1º do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, por exemplo, prevê ser o crédito definido mediante a aplicação da

alíquota da sistemática não cumulativa sobre o valor da entrada. Ou seja, se certo varejista adquirir mercadoria para revenda, poderá creditar-se em relação a 1,65% do valor do bem, ainda que o alienante esteja enquadrado no regime cumulativo e sujeito a alíquota menor, de 0,65%.

Daí supor a existência de sistemática singular de não cumulatividade é grave equívoco, equivalente a interpretar a Constituição pela lei. O artigo 195, § 12, naquela contido, no que franqueia ao legislador instituir regime não cumulativo para as contribuições sociais incidentes sobre a receita bruta, autoriza-o tão somente a eleger os setores de atividade econômica sujeitos à modalidade. Longe de estabelecer regime especial de não cumulatividade, o legislador, ao permitir creditamento a maior, criou verdadeira espécie de crédito presumido, possivelmente inspirado em razões de neutralidade fiscal ou de praticidade tributária.

O Constituinte refere-se à não cumulatividade em quatro passagens, a saber: artigos 153, § 3º, inciso II – relativo ao IPI –, 154, inciso I – alusivo aos impostos residuais de competência da União –, 155, § 2º, inciso I – relacionado com o ICMS – e 195, § 12 – concernente às contribuições sociais. De nenhuma delas extrai-se fundamento semântico a justificar diferença entre os regramentos. Ao contrário, interpretação sistemática revela a existência de autêntico microsistema constitucional de não cumulatividade. No silêncio do texto, as regras como que dialogam entre si, integrando-se reciprocamente. Daí a aplicabilidade à não cumulatividade das contribuições sociais do disposto no artigo 155, § 2º, inciso II, da Constituição, segundo o qual “a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes”.

Nesse sentido, o Pleno, nos recursos extraordinários nº 353.657 e 566.819, ambos de minha relatoria, com acórdãos publicados no Diário da Justiça de 7 de março de 2008 e 10 de fevereiro de 2011, assentou a ausência de direito a creditamento de IPI quando a operação antecedente for não tributada, isenta ou sujeita à alíquota zero:

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.

IPI – CRÉDITO. A regra constitucional direciona ao crédito do valor cobrado na operação anterior. IPI – CRÉDITO – INSUMO ISENTO. Em decorrência do sistema tributário constitucional, o instituto da isenção não gera, por si só, direito a crédito. IPI – CRÉDITO – DIFERENÇA – INSUMO – ALÍQUOTA. A prática de alíquota menor – para alguns, passível de ser rotulada como isenção parcial – não gera o direito a diferença de crédito, considerada a do produto final.

Sob a óptica da não cumulatividade é que deve ser aferida eventual violação do princípio da isonomia tributária. Consoante leciona o Professor Celso Antônio Bandeira de Mello ( *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade* . São Paulo, Malheiros: 1999, p. 41-42), para ser compatível com a isonomia, um fator de discriminação deve preencher quatro requisitos:

- a) que a desequiparação não atinja, de modo atual e absoluto, um só indivíduo;
- b) que as situações ou pessoas desequiparadas pela regra de direito sejam efetivamente distintas entre si, vale dizer, possuam características, traços, nelas residentes, diferenciados;
- c) que exista, em abstrato, uma correlação lógica entre os fatores diferenciais existentes e a distinção de regime jurídico em função deles, estabelecida pela norma jurídica;
- d) que, in concreto, o vínculo de correlação suprarreferido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte em diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa – ao lume do texto constitucional – para o bem público.

As exigências foram observadas. A vedação atinge, igualmente, a todos os importadores de bens e serviços do exterior. A condição dos importadores é efetivamente distinta da situação dos adquirentes de bens e tomadores de serviço no País. O critério tem relação com a circunstância diferenciadora: proíbe-se o creditamento por quem não arcou com o encargo. A discriminação atende à ordem constitucional tributária, especialmente ao princípio da não cumulatividade.

Não merece acolhida a alegação de ofensa ao artigo 152 da Constituição Federal, revelador do princípio da não discriminação tributária em virtude da procedência ou destino, segundo o qual é “vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”. O dispositivo visa resguardar o pacto federativo, aplicando-se exclusivamente aos Estados, Distrito Federal e Municípios, e não à União, que pode conceder incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País, nos termos do artigo 151, inciso I, da Lei Maior.

Ainda que devesse a União observar a norma, a distinção criada pelo artigo 3º, § 3º, incisos I e II, da Lei nº 10.637/2002 decorre não da procedência dos bens e serviços, mas do princípio da não cumulatividade, circunstância a torná-la compatível com o texto constitucional.

Inexiste a apontada afronta ao princípio da livre concorrência. É prática comum, em comércio internacional, a equalização da carga tributária mediante a compensação da desoneração das exportações pela oneração das importações. Diversamente do que afirma a recorrente, permitir a dedução de crédito fictício implicaria a quebra desse frágil equilíbrio, em possível prejuízo da economia nacional.

Conheço do recurso extraordinário e o desprovejo. Fixo como tese: “Revela-se constitucional o artigo 3º, § 3º, incisos I e II, da Lei nº 10.637/2003, no que veda o creditamento da contribuição para o Programa de Integração Social, no regime não cumulativo, em relação às operações com pessoas jurídicas domiciliadas no exterior”.