JOÃO NELSON CELLA

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI):

SELETIVIDADE E NÃO-CUMULATIVIDADE

MESTRADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA

SÃO PAULO

2006

JOÃO NELSON CELLA

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI):

SELETIVIDADE E NÃO-CUMULATIVIDADE

Dissertação apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Tributário, sob orientação da Professora Doutora Regina Helena Costa.

SÃO PAULO

2006

BANCA EXAMINADORA:

AGRADECIMENTOS

À Professora Regina Helena Costa, orientadora que se apresenta como fonte inesgotável de conhecimento, sempre expostos com maestria, aliados a valores que dignificam o ser humano: responsabilidade, paciência, respeito e humildade.

Aos professores do Curso de Pós-Graduação, em especial aos Professores Paulo de Barros Carvalho e Roque Antonio Carrazza, pelo brilhantismo e riqueza dos conhecimentos que exalam, além das magníficas obras, norte para os juristas.

À minha esposa Vanda, fonte de amor e de carinho, sempre ao meu lado, em todos os momentos. Às minhas filhas Valéria e Vanessa, corações que transbordam compreensão, frutos que nos dão muitas alegrias.

Aos meus pais, Augusta e José Cella, exemplos de dedicação, trabalho, honestidade e amor. Alicerce seguro sobre o qual construí minha vida.

Ao meu querido e amado Mestre, Dr. Celso Charuri, quem mostrou a verdadeira Razão da minha existência.

*“Todo e qualquer trabalho científico está subordinado sempre a um esforço de apreensão do real, ou, mais genericamente, de ‘apreensão de algo’. Se, porém, o conhecimento é próprio do homem, nem todos os homens conhecem da mesma forma, e o mesmo homem pode conhecer ‘algo’ de maneira diversa” (REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*, 20 ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2002, p. 63).*

RESUMO

O presente estudo visa analisar as normas constitucionais da seletividade e da não-cumulatividade do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tributo de competência da União, que pelas suas características, procura alcançar os ideais de justiça fiscal nos impostos indiretos. Por essa razão, seguimos, inicialmente, uma rota que entendemos obrigatória, que é da interpretação no Direito Tributário.

Percorreremos o Sistema Constitucional Tributário, apresentando um breve histórico do IPI, para chegarmos à sua Regra Matriz de Incidência. Caminho que nos levará à seletividade e à não-cumulatividade.

Nesse percurso procuramos demonstrar que, diferentemente de como elas são tratadas pela Doutrina, não são normas estanques. Ao contrário, estão intimamente ligadas e, para clareza de entendimento, devemos percorrer o caminho Constitucional, ou seja, partiremos da seletividade para, finalmente, chegarmos à não-cumulatividade.

Essa atitude doutrinária (normas estanques) decorre da aceitação, pura e simples, de que o IPI substituiu o antigo Imposto de Consumo, também de competência da União. Procuramos demonstrar, entretanto, que essa substituição resultou para a União numa competência bem restrita, justamente em decorrência da norma constitucional de imposto seletivo em função da essencialidade do produto.

Para nós, é um tributo novo com roupagem velha, assim, uma nova visão se abre.

ABSTRACT

The present study intends to analyze the constitutional regulation of Excise Tax (IPI) selectivity and non-cumulative principle, a tax of Federal competency. Its features reveal an intention to reach fiscal justice for indirect taxation. Because of that, we initially follow the path of interpretation of Tax Law, which is obligatory in our understanding.

Afterwards we pass through the Tax Constitutional System, introducing a brief history of IPI and arriving at its Incidence Matrix. A way that led us to selectivity and to the non-cumulative principle.

All along this course we tried to demonstrate that, differently from the way they are treated by the Doctrine, those rules are not still. On the contrary, they are intimately interconnected and, due to clarity of understanding, we must investigate the Constitutional route, i.e., we began with selectivity to finally arrive at non-cumulativeness.

That indoctrinated attitude (still regulation) derives from the pure and simple acceptance that IPI has replaced the old Tax on Consumption, also of Federal competency. Therefore, we intend to demonstrate that this substitution resulted in a much more restricted competency for the Federal Government, exactly as a consequence of the constitutional regulation of the selective taxation in function of the essentiality of the product.

For us, this is new tax in old dressing, and therefore, a new vision opens up.

SUMÁRIO

Introdução	12
-------------------------	----

Capítulo 1 - Interpretação no Direito Tributário

1.1 Importância do tema.....	14
1.2 Hermenêutica Jurídica.....	17
1.3 Interpretação no Direito em Geral.....	19
1.3.1 Métodos de interpretação.....	20
1.3.2 Integração.....	22
1.4 Interpretação no Direito Tributário.....	24
1.4.1 A interpretação na disciplina do Código Tributário Nacional.....	27
1.4.1.1 Analogia.....	29
1.4.1.2 Princípios Gerais de Direito Tributário.....	33
1.4.1.3 Princípios gerais de Direito Público.....	35
1.4.1.4 Equidade.....	36
1.4.1.5 Princípios gerais de direito privado.....	37
1.4.1.6 Interpretação literal.....	38
1.4.1.7 Interpretação favorável ao contribuinte.....	39
1.4.1.8 Parágrafo único do art. 116 do CTN.....	39
1.5 Interpretação Econômica no Direito Tributário.....	45

Capítulo 2 - Sistema Constitucional Tributário

2.1 Sistema.....	60
2.2 Sistema jurídico.....	62
2.3 Sistema constitucional.....	64
2.4 Princípios constitucionais gerais.....	66
2.5 Sistema Constitucional Tributário.....	68
2.6 Princípios constitucionais tributários.....	68
2.7 Competência tributária e capacidade tributária ativa.....	69

Capítulo 3 – IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)-Histórico

3.1 Impostos sobre consumo.....	72
3.2 Dos impostos sobre vendas brutas (cumulativos) aos impostos sobre vendas líquidas (não-cumulativos).....	76
3.3 Impostos gerais sobre venda e impostos especiais.....	78
3.4 Impostos sobre vendas no Brasil.....	80

Capítulo 4 - A regra-matriz de incidência do IPI

4.1 A regra-matriz de incidência.....	86
4.2 A regra-matriz de incidência tributária.....	87
4.3 A regra-matriz de incidência do IPI.....	89
4.3.1 Operação de industrialização.....	90
4.3.2 Importação de produtos industrializados.....	92
4.4 IPI – Imposto sobre a produção ou sobre o consumo?.....	93

Capítulo 5 - Princípio da Seletividade em função da essencialidade do produto

5.1 Seletividade e essencialidade – conceitos.....	96
5.2 Seletividade: princípio ou regra?.....	98
5.3 Seletividade e o princípio da não-obstância do exercício dos direitos fundamentais por via da tributação.....	102
5.4 Seletividade e o Princípio Republicano.....	104
5.5 Seletividade e o Princípio da Igualdade.....	106
5.6 Seletividade e o Princípio da Capacidade contributiva.....	107
5.7 Seletividade no ICMS.....	109
5.8 Seletividade no IPI.....	117
5.8.1 Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI).....	119
5.9 Seletividade e alíquotas seletivas.....	127
5.10 Eficácia do princípio.....	132

Capítulo 6 - O Princípio da Não-cumulatividade

6.1 Imposto multifásico cumulativo.....	140
6.2 Imposto monofásico.....	141
6.3 Imposto plurifásico sobre o valor agregado.....	142
6.4 IPI e ICMS.....	147
6.5 Não-cumulatividade: princípio ou regra?.....	148
6.6 Não-cumulatividade e seletividade.....	154
6.7 O IPI e o imposto sobre o valor agregado.....	159
6.8 A não-cumulatividade na legislação infraconstitucional.....	166
6.8.1 Isenção.....	169
6.8.2 Suspensão do Imposto	181
6.8.3 Alíquota zero e não-tributação.....	185

Capítulo 7 - Seletividade e Não-cumulatividade - Posicionamento da Administração Tributária e Jurisprudência

7.1 Seletividade.....	196
7.1.1 Administração Tributária.....	196
7.1.2 Tribunais Regionais.....	200
7.1.2.1 Tribunal Regional Federal – 1ª Região.	200
7.1.2.2 Tribunal Regional Federal – 2ª Região.....	201
7.1.2.3 Tribunal Regional Federal – 3ª Região.....	202
7.1.2.4 Tribunal Regional Federal – 4ª Região.....	203
7.1.2.5 Tribunal Regional Federal – 5ª Região.....	205
7.1.3 Superior Tribunal de Justiça – STJ.....	206
7.1.4 Supremo Tribunal Federal – STF.....	207
7.2 Não-cumulatividade.....	210
7.2.1 Administração Tributária.....	210
7.2.1.1 Processo de consulta.....	211
7.2.2 Jurisprudência Administrativa.....	213
7.2.2.1 Primeira instância	213
7.2.2.2 Segunda instância.....	215
7.2.3 Parecer PGFN nº 405/2003.....	218

7.2.4 Tribunais Regionais.....	220
7.2.4.1 Tribunal Regional Federal – 1ª Região.....	221
7.2.4.2 Tribunal Regional Federal – 2ª Região.....	222
7.2.4.3 Tribunal Regional Federal – 3ª Região.....	223
7.2.4.4 Tribunal Regional Federal – 4ª Região.....	223
7.2.4.5 Tribunal Regional Federal – 5ª Região.....	224
7.2.5 Superior Tribunal de Justiça – STJ.....	225
7.2.6 Supremo Tribunal Federal – STF.....	226
Capítulo 8 - Proposta de adequação do IPI	230
Conclusões.....	232
Referências Bibliográficas.....	240

INTRODUÇÃO

Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI): seletividade e não-cumulatividade, um tema fascinante! Disciplina jurídica de relevância que, no nosso entendimento, não tem merecido a devida atenção por parte dos estudiosos do Direito, proporcionando, àqueles que detêm o poder, o desvirtuamento desses Mandamentos Maiores, eis a razão para a escolha do tema.

Tal como emoldurado pela Constituição Federal, entendemos que o princípio constitucional tributário da seletividade em função da essencialidade do produto se constitui, ao lado do princípio da capacidade contributiva, como princípio informador do IPI.

Assim sendo, essa determinação constitucional (seletividade) se traduz numa limitação constitucional ao poder de tributar. É um freio dirigido para o legislador, que deverá, ao traçar a regra matriz desse imposto, respeitá-lo!

O princípio da não-cumulatividade só revela-se depois de desnudado o da seletividade. Não são princípios estanques, se entrelaçam.

Esses princípios orbitam em torno de um núcleo maior, mais poderoso, que irradia valores, na busca do ideal de justiça distributiva, que se traduzem através dos princípios republicano, da igualdade e da capacidade contributiva.

Pela íntima relação com tais princípios, nossas idéias ficariam enfraquecidas caso não iniciássemos nosso trabalho com um tema de extrema importância: a interpretação no Direito Tributário.

Foi o ponto de partida escolhido! Ao falarmos desses princípios, necessariamente teríamos que responder a seguinte indagação: as leis tributárias

deveriam ser interpretadas como qualquer outra lei, ou admitem alguma especificidade, como a chamada Teoria da Interpretação Econômica?

Fincado nosso posicionamento sobre esse tema o caminho fica iluminado. O passo seguinte e necessário, só poderá ser o Sistema Constitucional Tributário.

A partir daí estaremos aptos para iniciarmos nossa pesquisa. Para tanto, pela sua característica, é indispensável um rápido histórico para mostrar a evolução dos impostos de consumo, até os dias de hoje.

Após essa apresentação, adentraremos na Regra Matriz de Incidência do IPI, descrevendo sua moldura constitucional para, finalmente, tratarmos dos princípios da seletividade, em função da essencialidade do produto e da não-cumulatividade.

Para evidenciar que o tema merece cuidado, apresentaremos o posicionamento da Administração Tributária e Jurisprudência, e ao final haverá uma breve proposta de adequação do IPI, e nossas conclusões.

Após percorrer esse caminho estaremos satisfeitos se trouxermos à discussão importantes princípios constitucionais tributários, sob nova perspectiva, para quem sabe um dia, podermos ver o IPI, no seu devido lugar: imposto seletivo e não-cumulativo!

CAPÍTULO 1

INTERPRETAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

1.1 Importância do tema

Os estudos nesse capítulo buscam apresentar a noção conceitual do termo e dos métodos de interpretação, demonstrando a importância da sua compreensão *a priori*, no campo do Direito Tributário, analisando também se esse ramo do Direito apresenta alguma especificidade, como a chamada Teoria da Interpretação Econômica, tendo-se em vista, principalmente, o tema que estamos cuidando: seletividade e não-cumulatividade do IPI.

Nesse caminho serão fundamentais os ensinamentos do Professor Miguel Reale, quando mostra como se processa o trabalho científico:

“O trabalho científico é sempre de cunho ordenatório, realizando uma ordem ou uma classificação e, necessária e concomitantemente, uma síntese, buscando os nexos ou laços que unem os fatos. O conhecimento científico, portanto, não é conhecimento do particular em si, destacado, como algo que se não situe numa ordem de realidades ou de atos, mas conhecimento do geral, ou do particular em seu sentido de generalidade, ou em sua essencialidade categorial. Não é conhecimento fortuito, casual, mas, ao contrário, é um conhecimento metódico. É o método que faz a ciência. Conhecimento científico é aquele que obedece a um processo ordenatório da razão,

garantindo-nos certa margem de segurança quanto aos resultados, a coerência unitária de seus juízos e a sua adequação ao real”¹.

O Direito é um fenômeno social, uma realidade que se desenvolve através do tempo e do espaço. Essa realidade jurídica pode ser estudada, no mínimo, por três prismas: pela Sociologia Jurídica, pela História do Direito ou pela Ciência do Direito.

Toda ciência possui um objeto que representa sua razão de ser. O sociólogo vê os fatos sociais na suas ligações gerais. O historiador os perquire naquilo que os singulariza como momento de vida. Já, a Ciência do Direito, tem por objeto o mesmo fenômeno histórico-social que chamamos fenômeno jurídico. São preocupações diversas, que não se confundem. O jurista estuda a mesma realidade sob aspecto normativo ou regulativo.²

Assim, o objeto da Ciência do Direito é o direito positivo, que se constitui num “corpo de linguagem, de cunho prescritivo, organizado para disciplinar o comportamento dos seres humanos no convívio social. É um plexo de proposições normativas destinado a regular a conduta das pessoas, nas suas relações inter-humanidade”³.

O Professor Rubens Limongi França lembra que o objeto do Direito é a “consecução da justiça entre os homens, fator fundamental, que constitui, do convívio social e da realização do bem, individual e comum”⁴.

Na aplicação do direito, cabe ao intérprete o importante papel de construir o conteúdo, o sentido e o alcance das regras jurídicas. Sua importância é

¹ *Filosofia do Direito*. 20ª ed, São Paulo: Saraiva, 2002, p.55

² REALE, Miguel. *Filosofia...*, cit., p. 75.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 93.

⁴ *O Direito, a Lei e a Jurisprudência*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974, p. 4.

destacada por Erich Danz lecionando que a primeira coisa a explicar-se ao estudante do Direito é em que consiste a função interpretativa e como deve ser desenvolvida.⁵

E o caminhar do intérprete é firme, rigoroso, pois, por mais clara que possa parecer a norma, não é o seu simples enunciado que lhe empresta seu conteúdo e alcance, mas sim, sua interpretação. O Professor Carlos Maximiliano é enfático ao afirmar que “o conceito de clareza é relativo; o que a um parece evidente, antolha-se obscuro e dúbio a outro, por ser este menos atilado e culto, ou por examinar o texto sob um prisma diferente ou diversa orientação”⁶.

O Professor Ruy Barbosa Nogueira alerta:

“o que é preciso ressaltar é que há questões que somente o verdadeiro jurista, aquele que realmente tenha cultura e vivência, consegue equacionar e resolver. Isto não é apanágio ou hermetismo da Ciência do Direito, acontece em todos os campos científicos, em todas as especialidades: somente os mais capazes, mais dedicados e qualificados é que estão habilitados a resolver os problemas mais difíceis.

Neste ponto, o que desejamos salientar aos estudantes do Direito é a importância e necessidade não somente da cultura jurídica, mas muito especialmente o estudo da metodologia da interpretação jurídica, pois esta é um dos principais instrumentos para o bom exercício da advocacia, do ministério público, da judicatura ou do ensino do direito. Já nos tempos romanos, os grandes intérpretes eram os jurisconsultos”⁷.

⁵ Cf. MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil – Obrigações*. São Paulo: Saraiva, 1959, v. 2, p. 46.

⁶ *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 30.

⁷ *Curso de Direito Tributário*. 15ª ed., atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 95-96

O Direito aí está, como uma força latente, que necessita do intérprete para lhe dar vida, dar expressão, clarificar seu conteúdo e alcance. O intérprete é como o jardineiro, que de forma incansável, rega e cultiva seus canteiros, para que um dia possa ver desabrochar, com todo seu esplendor, a mais bela das flores.

Nessa arte de interpretar, ele pode se deparar, não raras vezes, com ervas daninhas. Aí encontramos o grande labor do intérprete, que deverá se dedicar para ver seu canteiro não contaminado, possibilitando que os ideais de justiça possa iluminá-lo, clarificando os caminhos, para que a almejada igualdade se estabeleça, respeitando-se, cada qual, dentro da sua exata medida, e cumprindo-se, assim, os ideais republicanos.

Esse é o trabalho do intérprete! E “no exercício gratificante da arte de interpretar, descabe inserir na regra de direito o próprio juízo – por mais sensato que seja – sobre a finalidade que ‘conviria’, fosse por ela perseguida – Celso Antonio Bandeira de Mello, em parecer inédito -. Sendo o Direito uma ciência, o meio justifica o fim, mas não este àquele”⁸.

1.2 Hermenêutica Jurídica

Rendendo homenagens, citamos o Professor Francisco de Paula Baptista, quando responde o que é hermenêutica jurídica:

⁸ Cf. voto do relator, Ministro Marco Aurélio do STF, no RE 166772-RS, Pleno, j. 12.05.1994, *DJU* 16.12.1994, declarando a inconstitucionalidade da Lei ordinária n. 7.787/89, que estendeu o conceito de folha de salário e folha de pagamento.

“§ 1º - Hermeneutica jurídica he o systema de regras para interpretação das leis”⁹.

Seguindo as lições de Professor Carlos Maximiliano, “a Hermenêutica Jurídica tem por objeto o estudo e a sistematização dos processos aplicáveis para determinar o sentido e o alcance das expressões do Direito”¹⁰.

José Eduardo Monteiro de Barros leciona que:

“por meio desses processos e desses critérios, que são produzidos por princípios científicos, é possível esmiuçar, destriçar uma determinada norma jurídica, procurando saber qual é o significado. Ora, a investigação desses princípios constitui exatamente o objeto, o campo próprio de uma ciência chamada hermenêutica. Enquanto a procura e a fixação daqueles processos especiais configura o campo próprio de uma parte dessa ciência: a interpretação”¹¹.

Para Carlos Alberto Bittar “os princípios e normas que regem a interpretação formam o objeto da Hermenêutica Jurídica. Hermenêutica Jurídica é, pois, a parte da Ciência do Direito que faz o estudo sistemático da interpretação”¹².

Assim, a hermenêutica é a investigação e pesquisa dos princípios científicos que buscam o sentido de uma norma jurídica, e a interpretação é a procura de métodos de esclarecimentos da mesma.

O Professor Carlos Maximiliano “ressalta o erro dos que pretendem substituir uma palavra pela outra; almejam, ao invés de Hermenêutica, - Interpretação. Esta é aplicação daquela; a primeira descobre e fixa os princípios que regem a segunda. A Hermenêutica é a teoria científica da arte de interpretar”¹³.

⁹ *Compendio de Hermeneutica Jurídica*. Recife: Typ. Commercial de Geraldo Henrique de Mira & C, 1860, p. 5.

¹⁰ *Hermenêutica...*, cit., p. 1.

¹¹ *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva; Educ São Paulo, 1975, p. 169.

¹² *Interpretação no direito em geral. Revista dos Tribunais. São Paulo*, a. 65, v. 493, p. 25, nov. 1976.

¹³ *Hermenêutica...*, cit., p. 1.

Dessa forma, quando tratamos, de modo genérico dos meios, critérios e esquemas interpretativos, trabalhamos em terreno hermenêutico. Entretanto, quando passamos a analisar um específico dispositivo legal e, nesse trabalho, aplicamos os princípios e meios convencionados pela Hermenêutica, desenvolvemos uma atividade interpretativa, nosso próximo assunto.

1.3 Interpretação no Direito em geral

Ensina o Professor Carlos Maximiliano que:

*“Interpretar é explicar, esclarecer; dar o significado de vocábulo, atitude ou gesto; reproduzir por outras palavras um pensamento exteriorizado; mostrar o sentido verdadeiro de uma expressão; extrair, de frase, sentença ou norma, tudo o que na mesma se contém.
[...]*

Incumbe ao intérprete aquela difícil tarefa. Procede à análise e também à reconstrução ou síntese. Examina o texto em si, o seu sentido, o significado de cada vocábulo. Faz depois obra de conjunto; compara-o com outros dispositivos da mesma lei, e com os de leis diversas, do país ou de fora. Inquire qual o fim da inclusão da regra no texto, e examina este tendo em vista o objetivo da lei toda e do Direito em geral. Determina por esse processo o alcance da norma jurídica, e, assim, realiza, de modo completo, a obra moderna do hermeneuta.

Interpretar uma expressão de Direito não é simplesmente tornar claro o respectivo dizer, abstratamente falando; é, sobretudo, revelar o sentido apropriado para a vida real, e conducente a uma decisão reta”¹⁴.

¹⁴ *Hermenêutica...*, cit., p. 7-8.

Para Hans Kelsen “a interpretação é, portanto, uma operação mental que acompanha o processo da aplicação do Direito no seu progredir de um escalão superior para um escalão inferior”¹⁵.

1.3.1 Métodos de interpretação

Os métodos de interpretação indicados pela doutrina são: o *literal* ou *gramatical*, o *histórico* ou *histórico-evolutivo*, o *lógico*, o *teleológico* e o *sistemático*.

O método *literal* atém-se à forma exterior do texto, onde o intérprete leva em consideração a literalidade, prendendo-se à construção gramatical.

O critério *histórico-evolutivo* “requer investigações das tendências circunstanciais ou das condições subjetivas e objetivas que cercaram a produção da norma, esmiuçando a evolução do substrato de vontade que o legislador depositou no texto da lei”¹⁶.

Pelo processo *lógico* busca-se descobrir o sentido e o alcance de expressões do Direito aplicando o conjunto de regras tradicionais e precisas da lógica formal. “Pretende do simples estudo das normas em si, ou em conjunto, por meio do raciocínio dedutivo, obter a interpretação correta”¹⁷.

No *teleológico* o intérprete empresta maior relevância ao elemento finalístico. Busca-se o sentido da regra jurídica tendo em vista o fim para o qual ela foi elaborada.

¹⁵ *Teoria pura do direito*. 6ª ed. 2ª tir. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 387.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, cit., p. 96.

¹⁷ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica...*, cit., p. 100.

Fundamenta-se “em que todo o Direito tende a um fim, tem uma finalidade, e esta finalidade deve ser considerada na interpretação, de sorte que o intérprete não extraia do texto um significado incompatível com o fim visado pelo legislador”¹⁸.

Sobre o método *sistemático*, Professor Paulo de Barros Carvalho diz:

*“momento em que o intérprete se volta para o sistema jurídico para observar, detidamente, a regra em cotejo com a multiplicidade dos comandos normativos que dão sentido de existência ao direito positivo. É nesse intervalo que o exegeta sopesa os grandes princípios, indaga dos postulados que orientam a produção das normas jurídicas nos seus vários escalões, pergunta das relações de subordinação e de coordenação que governam a coexistência das regras. O método sistemático parte, desde logo, de uma visão grandiosa do direito e intenta compreender a lei como algo impregnado de toda a pujança que a ordem jurídica ostenta”*¹⁹.

Para o Professor Carlos Maximiliano, “o processo sistemático, levado às suas últimas conseqüências, naturais, lógicas, induz a pôr em contribuição um elemento moderníssimo – o Direito Comparado”²⁰.

O Professor Ruy Barbosa Nogueira ensina que, “além da utilização dos métodos propriamente ditos, cabe ao intérprete a busca de precedente na jurisprudência, bem como nos estudos e pesquisas da doutrina, inclusive do Direito Comparado”²¹.

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 85.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, cit., p. 97.

²⁰ *Hermenêutica...*, cit., p. 107.

²¹ *Curso...*, cit., p. 95.

Mesmo com todo esse trabalho científico, pode o intérprete se encontrar diante de lacunas no texto interpretado, necessitando integrar o sistema, buscando sua plenitude e unicidade, que o caracteriza como estrutura científica.

Assim, a questão que se coloca é se essa busca pela unicidade que aparece pela integração, faz parte ou não do processo de interpretação. É o que veremos a seguir.

1.3.2 INTEGRAÇÃO

Tem sido criticada a colocação do estudo da integração do Direito como tema de interpretação.

Ensina José Eduardo Monteiro de Barros que “interpretar significa pesquisar o sentido, o conteúdo, o alcance de uma norma jurídica. Interpretação é a explicitação de uma norma jurídica. Enquanto a integração é a complementação. Enquanto a interpretação esclarece, a integração acresce”²².

Reconhecemos a distinção entre interpretação e integração, entretanto conforme ensina Hugo de Brito Machado, “não nos parece razoável isolar os dois temas que a final tendem a um objetivo comum”²³, que assim sintetiza:

“A interpretação das normas jurídicas pode ser considerada em sentido amplo, como a busca de uma solução para um caso concreto, e em sentido restrito, como a busca do significado da norma. Neste último sentido, a interpretação pode ser considerada insuficiente, na medida em que se entenda não existir no sistema jurídico uma norma

²² *Interpretação...*, cit., p. 170.

²³ *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 30.

para o caso que se tem a resolver. Por isto, quem entenda estar diante de uma lacuna, sustenta ser necessário recorrer à denominada integração.

[...]

É preferível, por isto dizer-se que a interpretação pressupõe a existência de norma expressa e específica para o caso que se tem para resolver. O intérprete, então determina o significado dessa norma, tendo em vista, especialmente, o sistema em que a mesma se encarta. Já de integração se cogita quando se esteja na ausência de norma expressa e específica para o caso, e se tenha, por isto mesmo, de utilizar dos meios indicados no art. 108 do CTN”²⁴.

A respeito, ensina o Professor Sacha Calmon Navarro Coelho que:

“A integração da norma – para nós – é o produto último do labor interpretativo, seu ponto mais extremo, pois o intérprete-aplicador, em casos que tais, não inventa ‘norma nova’ senão que deduz, às luzes do ordo juris, um específico comando inexistente legislativamente para reger a espécie-em-lacuna. Do mesmo modo que opera a supressão de dado comando legislativo, por incompatível com a ordem jurídica ou o processo legislativo (invalidez material ou formal) do mesmo modo ‘completa’, integrando, a ordem jurídica, atividade esta muito comum ao juiz. A função jurisdicional é performativa, isto é, controla e compõe a ordem jurídica, com base na doutrina e nos princípios gerais do Direito”²⁵.

O Professor Paulo de Barros Carvalho, indagando se a integração está contida na complexidade do processo interpretativo, ou se é atividade distinta, só cabível quando houvesse lacunas no texto interpretado, conclui:

“Inclinamo-nos pela primeira orientação: o recurso integrativo é um estágio no trabalho de interpretação. Se assim não fosse, haveríamos

²⁴ Curso..., cit.. p. 82.

²⁵ *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 75.

de concluir que todas as leis que apresentam lacunas não seriam interpretáveis, o que é inusitado absurdo. Mas não é essa, infelizmente, a direção do Código Tributário Nacional, que empregou separadamente os dois conceitos”²⁶.

Entendemos também que a tarefa integrativa não só pertence ao processo de integração como dele é parte fundamental, permitindo, como ensina o Professor Paulo de Barros Carvalho:

“ver a ordem jurídica como um todo organizado, nos seus entrelaçamentos verticais – hierarquia – e horizontais – relações de coordenação. Por esse resumo, chegaremos a vislumbrar, finalmente, o direito posto como enorme pirâmide de proposições prescritivas, em que as normas se distribuem numa derivação escalonada”²⁷.

O art. 4º da Lei de Introdução ao Código Civil e o art. 126 do Código de Processo Civil autorizam, expressamente, o recurso à integração (a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito).

Com tais colocações, importa agora verificar se todos esses critérios são também aplicáveis ao Direito Tributário e, ainda, se o Direito Tributário tem alguma especificidade dentro da Teoria da Interpretação e da aplicação do Direito.

1.4 Interpretação no Direito Tributário

É pacífico entre os doutrinadores que ao Direito Tributário aplicam-se as mesmas regras de hermenêutica em geral. Entretanto, o mesmo não poderemos

²⁶ *Curso...*, cit., p. 95.

²⁷ *Ibid.*, p. 96.

afirmar quanto à possibilidade desse ramo do direito aceitar alguma especificidade dentro da teoria da interpretação, como a chamada interpretação econômica, assunto que trataremos em item específico.

Alfredo Augusto Becker reconhece que as leis tributárias interpretam-se como qualquer outra lei, e que admitem todos os métodos de interpretação jurídica, ressaltando, porém, que “não existe qualquer peculiar princípio de interpretação das leis tributárias”²⁸.

Ensina Alberto Xavier: “no tocante à interpretação das normas tributárias, prevalece hoje entre nós a opinião de que elas devem ser interpretadas nos termos da teoria geral do Direito, sem quaisquer especialidades exigidas pelo Direito positivo”²⁹.

Amílcar de Araujo Falcão, afirma “que todos os métodos de interpretação são compatíveis com o Direito Tributário”, e acrescenta que:

*“A peculiaridade, no caso do Direito Tributário, está apenas em que certas considerações de ordem política e econômico-financeira devem ser feitas para alcançar – alcançar, não alterar ou corrigir - a determinação da lei, do mesmo modo como se lança mão de noções de medicina legal ou de ciência atuarial e contábil, muitas vezes, para penetrar o sentido, respectivamente, da lei penal ou da legislação sobre seguros”*³⁰.

Rubens Gomes de Souza também leciona que no Direito Tributário:

“podem ser adotados os métodos de processo de raciocínio que conduzam à realização integral das finalidades da lei”, sendo

²⁸ *Teoria geral do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: LEJUS, 1998, p. 111.

²⁹ *Manual de direito fiscal*. Lisboa: [s.n.], 1974, v. 1, p. 171.

³⁰ *Introdução ao Direito Tributário*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 64, 67-68.

princípio básico o de que “os atos, fatos, contratos ou negócios previstos na lei tributária como base de tributação devem ser interpretados de acordo com os seus efeitos econômicos e não de acordo com a sua forma jurídica”³¹.

O Professor Ruy Barbosa Nogueira ensina que a interpretação das leis tributárias está (como em todos os ramos do Direito) subordinada aos princípios da Teoria Geral do Direito e que dentro da dogmática jurídica são de primeira relevância hierárquica os princípios e normas especiais de cada ramo do Direito. “O intérprete, com efeito, deve levar em conta a natureza particular das relações reguladas e as características comuns, que delas decorrem, para as normas pertencentes ao ramo do Direito de que se trata, se quiser atingir um entendimento do verdadeiro alcance da norma”³².

Não é esse o ensinamento de Pontes de Miranda. Vejamos:

“O método de fontes e de interpretação das leis tributárias não é precisamente o mesmo método de fontes e interpretação das leis comuns; e a fonte é uma só: a lei. Não há tributo sem lei que o haja estabelecido, respeitados os princípios constitucionais. Não se pode por meio da analogia, ou de argumentos lógicos, estender o que se editou nas leis. O entendimento é rígido e estrito. A lei tributária limita direitos, impõe deveres. Por outro lado, é da natureza das leis tributárias a precisão, pela taxatividade e pelos elementos matemáticos de que se tem de lançar mão para atingir o patrimônio das pessoas que são sujeitas às regras jurídicas tributárias”³³.

³¹ *Compêndio de legislação tributária*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1964, p. 56-57.

³² *Curso...*, cit. p. 96-97.

³³ *Comentários à Constituição de 1967*, t. II. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1972, p. 382.

Respeitando os ensinamento de Pontes de Miranda, podemos afirmar que, pela doutrina, ao Direito Tributário aplicam-se as mesmas regras da hermenêutica em geral.

Já se o mesmo admite alguma especificidade, como a chamada Teoria da Interpretação Econômica, trataremos adiante. Agora veremos a disciplina no Código Tributário Nacional (CTN).

1.4.1 A interpretação na disciplina do Código Tributário Nacional

Entendemos que a integração está contida na complexidade do processo interpretativo e, dessa forma, não haveria de direito novo, mas tão-só um ato construtivo de norma jurídica, a partir de enunciados do mesmo texto positivado.

Não é essa a direção do Código Tributário Nacional (CTN) que, dedicando um capítulo específico sobre o tema, empregou separadamente os dois conceitos. O seu art. 107 dispõe que “a legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste capítulo”.

O art. 108 determina que “na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará, sucessivamente, na ordem indicada: *I* – a analogia; *II* – os princípios gerais de direito tributário; *III* – os princípios gerais de direito público; *IV* – a equidade.”

No entendimento de Aliomar Baleeiro, o art. 108 não dá livre e indiscriminada escolha dos vários métodos de hermenêutica:

“Pelo contrário, impõe-lhe uma ordem de preferência, que os intérpretes e aplicadores deverão utilizar sucessivamente. Cada uma depois de esgotada a anterior. Todavia, o dispositivo se refere à autoridade competente, parecendo alcançar só os agentes do Fisco”³⁴.

Criticando essa especificação compulsória, o Professor Ruy Barbosa Nogueira afirma que:

“As regras de interpretação não são camisa de força mas constituem basicamente apenas uma metodologia a ser utilizada na conformidade do direito e da concreção que vão surgindo no desenvolvimento das relações. Como vimos, não são nem podem ser regras rígidas e muito menos sob ordem de vocação”³⁵.

Para o Professor Paulo de Barros Carvalho o preceito tem endereço certo, é a autoridade competente para aplicar a legislação tributária, seja ela o funcionário da Fazenda, ou o órgão judicial que preside o feito. Alerta que:

“Na verdade, qualquer deles sentir-se-á embaraçado ao ter de empregar a analogia sem levar em consideração os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade. E, da mesma forma, ficarão perplexos ao lançar mão dos outros sem ligá-los aos demais itens. Tudo porque se esqueceu o legislador do Código que essa atividade é complexa, alimentando-se de todos os recursos disponíveis no sistema, que agem simultaneamente sobre o espírito do exegeta”³⁶.

A nosso ver tal dispositivo, sobre achar-se inserido no contexto da legislação, deve ser entendido apenas como elemento norteador do caminho a ser

³⁴ *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed., atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 678.

³⁵ *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 17.

³⁶ *Curso...*, cit., 101.

trilhado pelo intérprete, que deverá utilizar, para completar sua complexa missão, de todos os recursos disponíveis no sistema.

Veremos agora a disciplina no Código Tributário Nacional (CTN).

1.4.1.1. Analogia

O Professor Hugo de Brito Machado afirma que analogia:

“é o meio de integração pelo qual o legislador da lei, diante de lacuna desta, busca solução para o caso em norma pertinente a casos semelhantes, análogos. O legislador nem sempre consegue disciplinar expressa e especificamente todas as situações. O mundo fático é complexo e dinâmico, de sorte que é impossível uma lei sem lacunas. Assim, diante de uma situação para a qual não há dispositivo legal específico, aplica-se o dispositivo pertinente a situações semelhantes, idênticas, análogas, afins”³⁷.

Ainda nas lições do Professor:

“Em face de situação não prevista pelo legislador o intérprete, de acordo com o Código Tributário Nacional, utilizará a analogia. Para afirmar a existência de lacuna valeu-se antes da interpretação em sentido restrito, procurou o significado e o alcance das normas expressas em lei. Se inexistente regra jurídica expressa para o caso, mas se encontra no ordenamento regra, também expressa, pertinente a casos análogos, o meio integrativo a ser usado é a analogia.”³⁸

³⁷ Curso..., cit., 86.

³⁸ Interpretação..., cit., p. 42.

Para o Professor Luciano Amaro a “analogia tem, no direito tributário, pequeno campo de atuação, pois o princípio da reserva de lei impede a utilização desse instrumento de integração para efeito de exigência de tributo”³⁹.

O Professor se refere ao § 1º do art. 108 do CTN: “O emprego de analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”.

“Todavia, note-se, por analogia não podem ser decretados impostos, nem penalidades (CTN, art. 108, § 1º)”.⁴⁰

O Professor Ruy Barbosa Nogueira, discorrendo sobre analogia, ensina que não se deve confundir *interpretação extensiva* com a aplicação da lei por *analogia*. Esclarece que:

“Interpretação extensiva – a situação de fato é clara, mas a de direito obscura, ou incompleta. O intérprete procura fazer o texto alcançar a situação de fato; ele demonstra que um caso que não parece estar incluído na norma, nela está compreendido. É por isso chamada interpretação extensiva da lei. É uma apreciação do campo legal, que utiliza os elementos da metodologia da interpretação para demonstrar que a lei alcança o fato, embora o texto não pareça abrangê-lo com precisão.

Analogia não é interpretação, mas integração, como veremos.

Aplicação analógica – a situação de direito é clara, mas a de fato obscura, ou melhor, o texto descreve com clareza uma determinada situação de fato e o intérprete pretende aplicar essa descrição a outra situação de fato, por ser concretamente análoga à descrita no texto. Portanto, a aplicação por analogia implica a apreciação do estado de fato legal e a comparação ou analogia deste com outro estado de fato concreto.”⁴¹

³⁹ *Direito tributário brasileiro*, 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 212.

⁴⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Direito...*, cit., p. 680.

⁴¹ *Curso...*, cit., p. 100.

Conclui o Professor que “a interpretação da norma *material* tributária deve, pois, ser *estrita*: não ampliar nem restringir. Se houver omissão da lei, deve ser sentenciada a inexistência da obrigação. Se a obrigação estiver prevista não deverá ser restringida: a aplicação deve ser estrita, tal qual disponha a lei tributária”⁴².

O Professor Antônio Roberto Sampaio Dória reconhecendo uma grande diversidade de nomenclatura para designar as várias espécies de métodos de interpretação analógica (interpretação analógica e interpretação extensiva; interpretação analógica, analogia por compreensão, analogia por extensão etc.), observa que essa diversidade terminológica não reflete uma verdadeira diversidade de conceitos. Para ele:

*“A própria observação objetiva dos fatos mostra que a interpretação analógica se processa da seguinte forma: em primeiro lugar, inexistência de referência expressa na lei a uma determinada hipótese de fato. Mas existe referência a um caso semelhante e procura-se, então, numa segunda etapa, integrar ou complementar a lei mediante a aplicação a este caso novo da regra prevista para o caso semelhante”*⁴³.

Sintetizando, o Professor leciona que a analogia pode ser *essencial* ou *secundária*⁴⁴.

Ocorre a primeira (essencial) quando os fatos analisados, um regulado pelo Direito e o outro não, são essencialmente semelhantes. Nesta hipótese pode-se dizer que o intérprete está completando a própria intenção do legislador que,

⁴² *Curso...*, cit., p. 101.

⁴³ *Analogia em matéria tributária*. In: CONFERÊNCIA DO TRIBUNAL DE IMPOSTO E TAXAS DE SÃO PAULO. 1975. ESP. p. 174. Assistência de Promoção Tributária da diretoria de Planejamento da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. São Paulo, 1975.

⁴⁴ *Ibid.*, p.174.

evidentemente, não pode ser previdente a ponto de imaginar todas as hipóteses. Diz-se então analogia por compreensão.

Outras vezes, quando a semelhança entre os fatos não é essencial, mas secundária, em pontos acessórios, chama-se de analogia por extensão, quando então o intérprete vai um pouco além, podendo até dizer que ele cria o Direito. Não cria totalmente, porque parte de um ponto de referência concreto, que é um comando legislativo para um caso semelhante.

Tratando da analogia no Direito Tributário conclui:

*“No entanto, parece-me, sem chegar a esse extremo, que no Direito Tributário a restrição ao emprego da analogia, para a criação de tributo sem lei, **estaria restrita apenas à analogia por extensão**, isto é, naquela hipótese em que estendemos a lei, digamos, que cria um tributo sobre determinado fato, para um fato apenas semelhante a este tributado por aspectos secundários.*

*Quando, como disse aos senhores, se constata, se verifica realmente um processo criativo de direitos. **Quando se trata de analogia por compreensão, em que a semelhança é essencial, não me parece que haja criação de direito.** Noutros termos, a hipótese, que é essencialmente igual à prevista na lei, como que virtualmente se contém na lei. Apenas a tarefa do intérprete é, diante de uma deficiência de expressão vocabular do legislador, **revelar a verdadeira intenção legislativa**”⁴⁵ (grifo nosso).*

Colacionados tais ensinamentos podemos dizer que, pelo Código Tributário Nacional, o emprego da analogia sofre restrições diante das limitações constitucionais do poder de tributar, especificamente, no princípio da legalidade. Pode-se afirmar, assim, como limite à interpretação analógica, a proibição de que,

⁴⁵ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Analogia...*, cit., p. 177.

do seu emprego, resulta a exigência do tributo. Alertamos que esse entendimento é face ao disposto no Código Tributário Nacional, vez que, acolhida a tese de que a integração é parte da interpretação, não estaria criando direito novo, mas somente um ato construtivo de norma jurídica, a partir de enunciados do texto positivado, sem nos esquecermos do novo parágrafo único do seu art. 116, que adiante trataremos.

1.4.1.2 Princípios gerais de direito tributário

As normas jurídicas estão sempre impregnadas de valores. Esse componente axiológico experimenta variações de intensidade de norma para norma, de tal sorte que existem preceitos fortemente carregados de valores, e em função do seu papel sintático no conjunto, exercem significativa influência sobre o ordenamento, e são denominadas no Direito como “princípios”.

Vejamos os ensinamentos do Professor Miguel Reale:

“Se todo juízo envolve uma pergunta sobre sua validade ou o seu fundamento, quando se enuncia um juízo, que não seja por si evidente, há sempre a possibilidade de reduzi-lo a outro juízo mais simples ainda, o qual, por sua vez, poderá permitir a busca de outro juízo que nos assegure a certeza do enunciado, por ser evidente, impondo-se como presença imediata ao espírito.

Quando o nosso pensamento opera essa redução certificadora, até atingir juízos que não possam mais ser reduzidos a outros, dizemos que atingimos princípios. Princípios são, pois, verdades ou juízos fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos, ordenados em um sistema de conceitos relativos a dada porção da realidade. Às vezes também se denominam princípios certas proposições que, apesar de não serem evidentes ou resultantes

de evidências, são assumidas como fundantes da validade de um sistema particular de conhecimentos, como seus pressupostos necessários”⁴⁶.

Para o Professor Roque Antonio Carrazza “princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”⁴⁷.

Com tais ensinamentos, podemos afirmar que os princípios gerais de direito tributário são aqueles primados que, explícita ou implicitamente, se irradiam pelo subsistema das normas tributárias, permeando-as e ativando-as em certa direção.⁴⁸

Enumeraremos alguns princípios gerais do Direito Tributário: anterioridade, irretroatividade da lei tributária, capacidade contributiva, seletividade e não-cumulatividade do IPI e do ICMS, da proibição do confisco etc.

Tratando-se de normas de hierarquia superior, suas diretrizes regem a aplicação das normas tributárias, que devem estar sempre presentes no trabalho hermenêutico. Na análise de um caso concreto, deve o intérprete buscar no ponto mais alto (nos princípios gerais de direito tributário) a direção a seguir.

Dessa forma, “as leis e demais atos normativos de igual teor ou inferior hierarquia, além de obedecerem às regras constitucionais, precisam ser

⁴⁶ *Filosofia...*, cit., p. 60.

⁴⁷ *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16ª ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 33.

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, cit. p. 102.

interpretados e aplicados de forma mais congruente possível, com os princípios trazidos pela Constituição Federal⁴⁹.

Os princípios, por darem coerência ao sistema, funcionam como critérios de interpretação e de integração.

1.4.1.3 Princípios Gerais de Direito Público

Para o Professor Paulo de Barros Carvalho, os princípios gerais de direito público “são máximas que se alojam na Constituição ou que se despregam das regras do ordenamento positivo, derramando-se por todo ele. Conhecê-los é pressuposto indeclinável para a compreensão de qualquer subdomínio normativo, e o direito tributário só pode ser entendido à sombra desses princípios. Nem todos expressos⁵⁰”.

Aqui se alarga a área de pesquisa. Ensina Aliomar Baleeiro que, como “ramo do Direito Público, contendo as normas para atividade financeira, sem a qual o Estado não poderia sobreviver, o Direito Tributário não se encerra em compartimento estanque. Vai buscar naquele, sobretudo no Constitucional e no Administrativo, o socorro dos princípios gerais destes últimos, se os não tem próprios, para casos imprevistos, novos ou excepcionais⁵¹”.

Para o Professor Estevão Horvath, “qualquer que seja o ângulo pelo qual se examinem os princípios jurídicos, eles são de vital importância para a

⁴⁹ YUNES JUNIOR, Faissal. Sistema Constitucional Tributário. *Revista dos Tribunais*. São Paulo: a. 6, n. 24, p. 173, jul./ set./1998.

⁵⁰ *Curso...*, cit. p.102-103.

⁵¹ *Direito...*, cit. p. 682.

interpretação e aplicação do Direito, ainda que seja devido ao fato de ser impossível à lei regular todos os supostos que venham a acontecer na realidade”⁵².

Dessa forma, os princípios constitucionais gerais são decisivos para a disciplina da tributação, pois regulam de maneira geral ou as relações entre as pessoas políticas, ou as relações entre os particulares e o poder público. Temos como exemplos: o princípio da federação, da república, da igualdade, da legalidade, da ampla defesa, do devido processo legal etc.

1.4.1.4 Equidade

É um instrumento de realização dos ideais de bem comum de uma determinada sociedade. Vicente Ráo compendia três regras fundamentais da equidade:

“1) por igual modo devem ser tratadas as coisas iguais e desigualmente as desiguais;

2) todos os elementos que concorreram para constituir a relação sub judice, coisa, ou pessoa, ou que, no tocante a estas tenham importância, ou sobre elas exerçam influência, devem ser devidamente consideradas;

3) entre várias soluções possíveis deve-se preferir a mais suave e humana, por ser a que melhor atende ao sentido de piedade e de benevolência da justiça: ‘jus bonum et aequum’.

As três regras citadas se traduzem, em última análise, no princípio da igualdade do trato das relações jurídicas concretas e, como

⁵² *O princípio da não-confiscatoriedade em matéria tributária – alguns aspectos.* São Paulo, 2000, f. 20. Tese (Livre Docência em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.

consequência deste princípio, no preceito segundo o qual deve o direito ser aplicado por modo humano e benigno”⁵³.

Segundo disposto no § 2º do art. 108 do Código Tributário Nacional, o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

1.4.1.5 Princípios gerais de direito privado

No caso de lacuna, não aparecem os princípios gerais de direito privado na relação dos recursos integrativos. Dispõe o art. 109 do CTN que “os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.”

Ocorre muitas vezes, que para atingir seus objetivos, o legislador tributário lança mão de figuras do direito privado. Quando isso acontece e não há tratamento jurídico-tributário explicitamente previsto, o intérprete deverá valer-se dos institutos, categorias e formas do direito privado.

Essa liberdade que dispõe o legislador tributário para disciplinar os efeitos jurídicos inerentes aos tributos encontra um obstáculo. É o que prevê o art. 110 do CTN, vedando a possibilidade de alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa e implicitamente, pela Constituição Federal.

⁵³ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Interpretação...*, cit., p. 19-20.

Na realidade esse dispositivo é decorrência lógica do nosso sistema jurídico, onde todo o esforço do constituinte seria inútil se a lei infraconstitucional pudesse alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos conceitos utilizados para desenhar as faixas de competências oferecidas às pessoas políticas.

1.4.1.6 Interpretação literal

Destacamos a interpretação literal face o disposto no art. 111 do CTN, que determina a sua aplicação quando a legislação tributária tratar de (I) suspensão ou exclusão do crédito tributário, (II) outorga de isenção e (III) dispensa do cumprimento de obrigações acessórias.

Como vimos, na interpretação literal prepondera a investigação sintática, onde só a arrumação dos signos tem a virtude de formar aquilo que se conhece.

Alerta o Professor Paulo de Barros Carvalho que:

“o texto escrito, na singela conjugação de seus símbolos, não pode ser mais que a porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei; jamais confundida com a intenção do legislador. [...] E, à luz dos princípios capitais, que no campo tributário se situam no nível da Constituição, passa a receber a plenitude do comando expedido pelo legislador, livre de seus defeitos e apto para produzir as conseqüências que lhe são peculiares”⁵⁴.

⁵⁴ Curso..., cit. p. 105.

Reconhecemos a importância da interpretação literal, como ponto de partida que o exegeta deverá percorrer, pois, mesmo que tenha se esmerado o legislador, o conteúdo da lei nem sempre irá se revelar claramente.

1.4.1.7 Interpretação favorável ao contribuinte

Estabelece o art. 112 do CTN que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se de maneira mais favorável ao acusado, nos casos de dúvida, quanto (I) à capitulação legal do fato, (II) à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, (III) à autoria, imputabilidade, ou punibilidade e (IV) à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Tal diretriz é reflexo da máxima consagrada pelo Direito Penal, *in dubio pro reo*, autorizando, no campo do Direito Tributário, a interpretação mais favorável ao acusado no campo das penalidades e das infrações verificadas no território da incerteza.

1.4.1.8 Parágrafo único do art. 116 do CTN

A Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, introduziu modificações no Código Tributário Nacional. Dentre tais modificações, a que suscitou muitas discussões, foi a regra do parágrafo único do artigo 116, que tem sido vista como uma norma geral para combater práticas elisivas, possibilitando à

autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

A disposição não foi inserida no capítulo que trata da “Interpretação e Integração da Legislação Tributária”, mas sim no artigo que define o aperfeiçoamento do fato gerador da obrigação tributária.

Entretanto, como reconhecemos sua íntima relação com o tema da interpretação, necessário se faz sua análise. Vejamos o dispositivo:

“Art. 116 – Salvo disposição da lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

Parágrafo único – A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

Muitos debates sobre o alcance dessa norma têm surgido. Para o Professor Paulo de Barros Carvalho o ordenamento já autorizava a desconsideração de negócios jurídicos dissimulados:

“O dispositivo comentando veio apenas ratificar regra existente no sistema e em vigor. Por isso mesmo, assiste razão a Heleno Torres, ao asseverar que a referida alteração tão-só aperfeiçoa o que já se encontrava previsto, de modo genérico, afastando quaisquer dúvidas concernentes à possibilidade da Administração em desconsiderar os

negócios fictícios ou dissimulados. Há que cuidar, todavia, para não estender demasiadamente a aplicação do novo preceito chegando a ponto de julgar dissimulado o negócio jurídico realizado em decorrência de planejamento fiscal. Neste último caso, as partes celebram um negócio que, não obstante importe redução ou eliminação da carga tributária, é legal e portanto, válido, diferentemente dos atos dissimulados, consistentes na ilegal ocultação da ocorrência do fato jurídico tributário. O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional não veio para impedir o planejamento fiscal; nem poderia fazê-lo, já que o contribuinte é livre para escolher o ato que pretende praticar, acarretando, conforme sua escolha, o nascimento ou não de determinada obrigação tributária.”⁵⁵

O Professor Hugo de Brito Machado segue o mesmo caminho:

“É possível, portanto, desde logo, afirmar-se a inutilidade dessa norma, se interpretada, como deve ser, nos limites que permitem sua compatibilidade com os princípios constitucionais, e com outros dispositivos do próprio Código Tributário Nacional, como adiante será demonstrado. Desde logo, porém, fica claro que a desconsideração de atos e negócios jurídicos, pela autoridade administrativa, com fundamento no parágrafo único, de seu art. 116, depende de um procedimento especial, próprio para esse fim, a ser ainda estabelecido.”⁵⁶

Assim também é o posicionamento do Professor Luciano Amaro:

“Essa disposição, obviamente, deve ser interpretada no sistema jurídico em que ela se insere, ou seja, em harmonia com as disposições do próprio Código e da Constituição. Não nos parece que procedam críticas fundadas em que a disposição teria dado à autoridade o poder de criar tributo sem lei.

⁵⁵ Curso..., cit., p. 271/272.

⁵⁶ A norma antielisão e outras alterações no CTN. IOB: Repertório IOB de jurisprudência, São Paulo, n. 7, p. 198, 1^a quin. abr. 2001, caderno 1.

A autoridade, efetivamente, não tem esse poder. O questionado parágrafo não revoga o princípio da reserva legal, não autoriza a tributação por analogia, não introduz a consideração econômica no lugar da consideração jurídica. Em suma, não inova no capítulo da interpretação da lei tributária.”⁵⁷

O Professor Sacha Calmon Navarro Coelho, diferentemente, entende que houve inovação, e que a intenção da lei é a de introduzir “a INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA, aumentando o PODER, a CRIATIVIDADE e o ARBÍTRIO dos intérpretes oficiais da legislação fiscal. Pretende TORNAR PROVISÓRIOS os atos e negócios jurídicos subjacentes, praticados pelos contribuintes, ou mesmo por terceiros a eles ligados, até que se dignam ditas autoridades fiscais de pronunciar os respectivos éditos de ‘nihil obstat’”⁵⁸. Conclui seu trabalho de forma contundente, afirmando que “a redação que a LC nº 104 adotou lembra muito o Código Tributário Alemão no tempo do nazismo. Assim demos a palavra a GILBERTO ULHÔA CANTO, no exórdio desse ensaio, quando fez o relatório da interpretação econômica na Alemanha. Deixemos de ter ilusões. O pior está por vir, se os juízes permitirem.”⁵⁹

Marciano Seabra de Godoi afirma que:

“o art. 116 parágrafo único do CTN introduziu uma técnica jurídica de combater o planejamento tributário que prescindia da interpretação econômica e da analogia e que cria o seguinte critério para diferenciar a verdadeira elisão de um planejamento cuja eficácia será desconsiderada: quando o contribuinte, com o intuito de fugir à configuração do fato gerador para chegar aos mesmos resultados

⁵⁷ *Direito...*, cit., p. 237.

⁵⁸ *Considerações sobre a chamada norma geral antielisiva, supostamente instituída pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001*. IOB: Repertório IOB de jurisprudência, São Paulo, n. 8, p. 220, 2ª quin. abr. 2001, caderno 1.

⁵⁹ *Considerações...*, cit., p. 220.

econômicos com uma menor pressão fiscal (ou mesmo sem qualquer pressão fiscal), se utilizada de atos ou negócios jurídicos de forma artificiosa, distorcida ou em clara contradição jurídica (e não econômica, ‘nota bene’) com o espírito da lei que os configura, então teremos um comportamento de ‘dissimular’ a ocorrência do fato gerador e os atos e negócios jurídicos serão os disfarces que caberá desconsiderar, para efeito de aplicação da norma tributária e independentemente dos efeitos privados criados pelos atos ou negócios [...]. Com o advento do parágrafo único do art. 116 do CTN, criou-se um suposto de que, mesmo não havendo atos ou negócios simulados, o planejamento tributário pode ter sua eficácia desconsiderada pela administração tributária, desde que esta demonstre (certamente é a Administração que tem o ônus da prova) que tal planejamento baseou-se na prática de atos e/ou negócios jurídicos que buscam dissimular a ocorrência do fato gerador se aproveitando da letra da lei civil, comercial, societária etc., de maneira a vulnerar completamente a estrutura típica dos atos e negócios privados.”⁶⁰

Vejamos o pensamento do Professor Marco Aurélio Greco:

“o dispositivo comentado não autoriza, nem desautoriza a interpretação econômica; simplesmente não dispõe sobre a matéria! Seu objeto não é a interpretação da legislação (regulada pelos artigos 107 a 112 do CTN); seu objeto é assegurar que, se o fato gerador legalmente previsto efetivamente ocorreu, a circunstância de estar disfarçado ou travestido de outro fato não afasta a incidência da lei tributária, cuja eficácia deverá ser assegurada, ainda que seja mediante a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos que o encobrem.”⁶¹

⁶⁰ A figura da fraude à lei tributária prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*; São Paulo: n. 68, p.112, mai. 2001.

⁶¹ *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 412.

O assunto é polêmico. Alberto Xavier manifestou repúdio à idéia de que o dispositivo teria introduzido no direito brasileiro a figura da fraude à lei tributária, argumentando que tal figura é incompatível com o nosso sistema constitucional, face aos princípios da legalidade tributária e da segurança jurídica. “O princípio da legalidade da tributação traduz-se num princípio da tipicidade, segundo o qual os fatos tributáveis constituem em *‘numerus clausus’* constante de uma enumeração taxativa, para além da qual existe espaço de liberdade e propriedade insuscetível de ser preenchido por analogia.”⁶²

Como entendemos que a matéria está intimamente ligado com o tema da interpretação econômica, nosso próximo assunto, ressaltaremos que, com a entrada em vigor do Novo Código Civil (Lei nº 10.406/2002), a distinção entre negócio simulado e negócio em fraude à lei tributária, tornou-se mais palpável.

Não há novidade quanto às hipóteses em que se configuram a simulação. Os incisos do art. 102 do Código de 1916 são repetidos no novo Código Civil no art. 167, § 1º.

As mudanças ocorreram nas outras hipóteses de nulidade do negócio jurídico, onde o legislador abandonou o formalismo do Código de 1916, acrescentando, no texto atual (art. 166), outras duas de caráter nada formalista, estabelecendo que também será nulo o negócio jurídico quando “o *motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito*” (inciso III), ou quando o negócio “*tiver por objetivo fraudar lei imperativa*” (inciso VI).

⁶² A norma geral antielisão da medprov 66/2002 e a tributação por analogia: uma bruta agressão ao princípio da legalidade. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, a. 10, n. 47, p. 40, nov./dez./2002.

Com a introdução da figura da *fraude à lei imperativa* como causa de nulidade do negócio jurídico, demonstra o cuidado do legislador em evitar que a ordem jurídica seja violada.

Orlando Gomes ensina que “há fraude à lei com a realização, por meios lícitos, de fins que ela não permite sejam atingidos diretamente, por contrários à sua disposição”.⁶³

Dessa forma, o Novo Código Civil amplia os casos de nulidade do negócio, e dentre eles aquele utilizado com o objetivo de fraudar a lei imperativa.

Entendemos que a norma tributária é imperativa, porque incide sempre que ocorrer o fato gerador, não ficando a critério da parte dizer se ela incide ou não.

Com esses breves comentários passaremos à interpretação econômica no Direito Tributário, matéria que a nosso ver abrange o assunto ora tratado.

1.5 Interpretação econômica no Direito Tributário

Essa teoria apareceu na Alemanha, em 1919, por obra de Enno Becker, que elegia como ponto basilar a eliminação exacerbada do formalismo predominante nos métodos interpretativos da ciência emergente em favor da valorização do conteúdo econômico da matéria fática.

Foi revogada (na Alemanha) com a entrada em vigor do Código Tributário de 1977, que em seu art. 42 reprimia a fraude por meio do abuso das formas jurídicas.

⁶³ *Introdução do Direito Civil*, 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 155.

“Assim, a interpretação econômica, que serviu a um regime totalitário, foi erradicada da própria Alemanha, onde prosperou em tempos sombrios. Hoje, o critério ‘econômico’, que se invoca eventualmente na interpretação por um tribunal tedesco, serve à apuração da capacidade econômica de contribuir e somente se justifica, na medida em que, dentro dos limites dos sentidos possíveis da palavra, colher aquele sentido que melhor se ajustar aos postulados da justiça tributária”⁶⁴.

Concluindo, Misabel Derzi afirma que o CTN não acolheu a tese da interpretação econômica, e que o art. 110 se traduz num limite ao próprio legislador, pois somente ele (legislador) é que “poderá atribuir efeitos tributários distintos, alterando o alcance e o conteúdo dos institutos e conceitos do Direito Privado, se inexistir obstáculo na Constituição. Não o intérprete e aplicador da lei”⁶⁵.

Alfredo Augusto Becker é taxativo ao afirmar que “as leis tributárias são regras jurídicas com estrutura lógica e atuação dinâmica *idênticas* às das demais regras jurídicas e, portando, interpretam-se como qualquer outra lei, admitem todos os métodos de interpretação jurídica e não existe qualquer peculiar princípio de interpretação das leis tributárias”⁶⁶.

Adiante afirma que “a doutrina da Interpretação do Direito Tributário, segundo a realidade econômica, é filha do maior equívoco que tem impedido o Direito Tributário evoluir como ciência jurídica. Esta doutrina, inconscientemente, nega a utilidade do direito, porquanto destrói precisamente o que há de jurídico dentro do Direito Tributário.”⁶⁷ E é categórico ao afirmar que a utilização da referida doutrina conduz aos seguintes e funestos resultados:

⁶⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota 4 ao *Direito...*, cit., p. 689 e 690.

⁶⁵ *Ibid.*, p. 690.

⁶⁶ *Teoria...*, cit., p. 111.

⁶⁷ *Ibid.*, p. 130.

- a) incorre no maior equívoco do Direito Tributário;*
- b) Destrói a certeza e a praticabilidade do Direito Tributário;*
- c) Importa na inversão da própria fenomenologia jurídica;*
- d) Nega utilidade precisamente àquilo que é jurídico”⁶⁸.*

Para Alberto Xavier as normas tributárias devem ser interpretadas nos termos da Teoria Geral do Direito, sem quaisquer especialidades⁶⁹.

O Professor Sacha Calmon Navarro Coelho é taxativo ao afirmar que “o princípio da legalidade da tributação, como estatuído no Brasil, obsta a utilização da chamada interpretação econômica pelo aplicador, mormente por parte do Estado-Administração, cuja função é a de aplicar a lei aos casos concretos, de ofício”.⁷⁰

O Professor Geraldo Ataliba é contundente:

“nosso problema de bacharéis em direito, a nossa principal função é a exegese do direito, é a hermenêutica. A nossa função institucional é interpretar as normas jurídicas. Então, precisamos ter critérios específicos, jurídicos, de interpretação. Não podemos pretender interpretar normas jurídicas com critérios econômicos ou financeiros, por mais bonitos ou bem elaborados que sejam”⁷¹.

Em defesa da doutrina da interpretação segundo a realidade econômica, ensina Amílcar de Araújo Falcão:

“Quando a lei tributária indica um fato, ou circunstância, como capazes de, pela sua configuração, dar lugar a um tributo, considera esse fato em sua consistência econômica e o toma como índice de capacidade contributiva. A referência é feita, sempre, à relação econômica. Motivos de conveniência, de utilidade, o interesse de dar maior concisão e simplicidade ao texto levam o legislador, quando for

⁶⁸ Teoria..., cit..., p. 131.

⁶⁹ Manual..., cit., p. 171.

⁷⁰ Considerações..., cit., p. 224.

⁷¹ Interpretação no Direito Tributário. São Paulo: Saraiva; Educ, 1975, p. 30.

o caso, a reportar-se à fórmula léxica através da qual aquela relação econômica vem sempre traduzida em direito. Trata-se, porém, de uma fórmula elítica, empregada brevitatis ou utilitatis causa.

O que interessa ao direito tributário é a relação econômica. Um mesmo fenômeno da vida pode apresentar aspectos diversos, conforme o modo de encará-lo e a finalidade que, ao considerá-lo, se tem em vista. Assim, em direito civil, interessam os efeitos dos atos e as condições de validade exigidas para a sua constituição e formação. A conformação externa do ato, pois, é que importa particularmente. Ao direito tributário só diz respeito a relação econômica a que esse ato deu lugar, exprimindo, assim, a condição necessária para que um indivíduo possa contribuir, de modo que, já agora, o que sobreleva é o movimento de riqueza, a substância ou essência do ato, seja qual for a sua forma externa.

Demais disso, como destacam muitos autores, desempenha o papel de verdadeira idéia-força em direito tributário, e, portanto, serve de critério fundamental de hermenêutica o princípio, hoje traduzido em quase todas as constituições modernas, da generalidade dos tributos, da sua incidência de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes e da conseqüente igualdade por que deve reger-se a tributação”⁷².

Dino Jarach, para quem a interpretação econômica é desdobramento do princípio da capacidade contributiva, afirma que:

“A consideração econômica, nesta matéria, resulta não do caráter pecuniário da obrigação, como disse o Prof. Blumenstein, da Suíça, mas do princípio de ordem superior, que é de nível constitucional em quase todos os países – o princípio da capacidade contributiva. Se o imposto é um tributo cujo elemento fundamental, cujo critério causal é a capacidade contributiva, que determinados fatos impositivos manifestam, se assim é, a capacidade contributiva somente pode ser

⁷² *Introdução...*, cit., p. 75-76.

derivada não dos aspectos formais dos atos ou dos fatos que surgem, mas de aspectos substanciais econômicos, do conteúdo econômico das relações, das circunstâncias que evidenciam a capacidade contributiva. A chamada interpretação econômica não é outra coisa que o propósito próprio do legislador de gravar fatos que manifestem capacidade contributiva. Como a capacidade contributiva é uma valoração política do legislador, de uma manifestação objetiva ou subjetiva de riqueza, é evidente que a interpretação tem que atender a dois elementos fundamentais: descobrir qual é a valoração política do legislador e qual a realidade econômica que o legislador quis interpretar, mediante sua valoração política.

Portanto, a interpretação que pretende se adequar aos fins da lei, aos propósitos da lei e á significação econômica dos fatos, não é senão desdobramento do princípio da capacidade contributiva, a que nos referimos.

[...]

A teoria que sustentamos – referimo-nos somente a ela, porque as demais já são conhecidas pelos Srs., pelas suas fontes respectivas e, de qualquer modo mencioná-las-emos no debate – é que o princípio da capacidade contributiva (a valoração política da riqueza que faz o legislador) não pode se referir senão à realidade das relações econômico-sociais, que constituem o conteúdo negocial dos atos particulares”⁷³.

Para o Professor José Eduardo Monteiro de Barros a interpretação econômica é aceitável, mas não como princípio prevalente:

“A interpretação econômica nada mais é do que, como regra predominante, a teoria de que o direito tributário deve dar valor à realidade econômica subjacente em todas as relações jurídicas. Em outras palavras: significa atender ao conteúdo econômico das relações jurídicas, com desprezo das formas legais. Essa é a idéia

⁷³ *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva; Educ, 1975, p. 99/100.

central, que moveu Enno Becker no estabelecimento dessa teoria a respeito da interpretação econômica.

É apenas a busca de mais uma realidade – a realidade econômica subjacente - com total desprezo das formas adotadas em direito privado, mas isso como regra predominante, como regra geral, como princípio prevalente.

A interpretação econômica é plenamente aceitável, mas não como princípio prevalente, não com exclusividade.

Para o direito tributário, as relações jurídicas apresentam relevância econômica, em termos de conteúdo, de substrato, com abandono do formalismo jurídico, de tal forma que o abuso das formas jurídicas não pode, de nenhum modo, evitar ou diminuir a incidência tributária. Esta claro que uma teoria desse tipo, tão combatida, mas não tão repelente, suscitasse desafetos”⁷⁴.

E é exatamente o que acontece quando a capacidade contributiva deixa de ser uma idéia de justiça, que vive extramuros do ordenamento jurídico, para converter-se em um princípio jurídico da imposição que aparece constitucionalizado e, portanto, positivado. “En tal supuesto, no es posible negar relevancia juridica a la idea de capacidad contributiva, como hacen, con notorio error, las tesis que proclaman la naturaleza sustancialmente económica del concepto que nos ocupa”⁷⁵.

Para Carlos Valder do Nascimento, o “critério econômico sobressai-se como da maior relevância, na medida em que serve de suporte a classificação dos tributos. Trata-se de elemento prejudicial que evidencia o universo microeconômico constitutivo dos substratos econômicos a serem gravados: comércio, consumo, patrimônio, renda, produção, circulação de mercadorias e outros”⁷⁶.

⁷⁴ *Interpretação...*, cit., p. 174.

⁷⁵ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*. v. III. Madri, Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 185.

⁷⁶ *Interpretação no Direito Tributário*, In: NASCIMENTO, Carlos Valder do. (Org.). *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, v. 1, p. 69.

Com tais ensinamentos, podemos apresentar nossas conclusões.

A interpretação em matéria tributária não se constitui numa atividade isolada. Tanto é assim que o CTN, ao traçar orientação a respeito, leva o intérprete a se socorrer da analogia, dos princípios gerais do direito tributário e público, e também da equidade.

O Direito Tributário tem suas especificidades, mas não podemos caracterizar, por isso, como a existência de um método interpretativo específico. Especificidade essa advinda do conteúdo da lei tributária, de caráter econômico, decorrente do princípio da capacidade contributiva, inscrito no texto constitucional, tendo, dessa forma, influência na pesquisa do elemento teleológico.

Lembremos o Professor Ruy Barbosa Nogueira que afirma:

“Um aspecto importante dentro da interpretação teleológica é o da chamada consideração econômica. Especialmente no campo dos impostos, tendo-se em vista que estes são instrumentos de captação de riqueza, que incidem quase sempre sobre fatos econômicos por meio de categorias jurídicas, podem estas estar sendo distorcidas ou mal utilizadas com pretensões de reduzir ou elidir tributações legítimas. A consideração econômica poderá, em certos casos, demonstrar a finalidade autêntica de dispositivos e impedir abusos”⁷⁷.

O Direito Tributário se constrói em torno da noção de tributo e do seu princípio informador. A relação jurídica tributária rege-se por princípios. Destacaremos o da capacidade contributiva, expresso na primeira parte do § 1º do art. 145 da Constituição Federal, determinando que “sempre que possível, os

⁷⁷ Curso..., cit., p. 93.

impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade contributiva do contribuinte [...]”.

Nas lições do Professor Roque Carrazza “o princípio informador dos impostos é o da *capacidade contributiva*. É a capacidade contributiva que, em matéria de impostos, atende às exigências do princípio da igualdade, realizando o ideal republicano de afastar, também na tributação, privilégios sem causa de pessoas ou categorias de pessoas”⁷⁸.

Dessa forma, o direito tributário finca suas bases na possibilidade de o sujeito passivo ser ou não capaz de produzir, economicamente, algo.

Para clarificar, citaremos o problema *personalidade jurídica* para efeitos tributários. Para o Direito Tributário pouco importa como o chamamos, se estamos devidamente registrados ou então, se somos capazes ou não. O que interessa é se praticamos ou produzimos determinados atos ou fatos que, por si só, demonstram que existe capacidade contributiva. Assim, aquilo que é de extrema relevância para o direito privado (personalidade) para o direito tributário não tem a mesma significação.

Como ensina José Eduardo Monteiro de Barros, o que vale para o direito tributário:

“é se possuímos ou não possibilidade de contribuir; se temos índice econômico de contribuição; se podemos efetuar operações com outra pessoa, que não sabemos se é Manoel ou Pedro, se está registrada ou não; mas a verdade é que a pessoa A e a pessoa B – essas duas entidades físicas – entraram em negociação, produziram uma

⁷⁸ *Curso...*, cit., p. 444-445.

determinada coisa e a transformaram em algo capaz de sofrer uma incidência tributária”⁷⁹.

Dessa forma, a lei tributária, ao descrever um fato e ao atribuir a este a virtude de produzir uma consequência jurídica, está levando em conta a consistência econômica do mesmo, e não a da sua roupagem.

Nem se diga que estaríamos afirmando que às leis tributárias não se aplicam critérios gerais de interpretação jurídica, mas sim de interpretação econômica. Pensar assim é erro fundamental de concepção, ou uma incompreensão do problema jurídico da interpretação.

Para Dino Jarach, a “lei deve ser interpretada sempre de acordo com os princípios de direito, ou seja, com *critérios jurídicos*, e a *consideração econômica* não é senão um dos elementos concordantes com os princípios gerais, já vistos, de busca dos fins ou propósitos da lei”⁸⁰.

Ninguém poderá negar que o tributo é uma realidade econômica e, por decorrência, a relação tributária é de conteúdo econômico. Não pretendemos com isso afastar os métodos de interpretação indicados pela doutrina, e buscar o sentido da regra jurídica, exclusivamente, tendo em vista os efeitos econômicos. Estaríamos negando o Direito e, como consequência, afetando a segurança que o mesmo traz para as relações humanas.

O que se pretende demonstrar é que a natureza econômica da relação de tributação é importante para o intérprete da lei tributária, justamente porque, conforme ensina o Professor Hugo de Brito Machado, “faz parte integrante do próprio conteúdo da norma, sendo elemento seguro de indicação do fim ou objetivo

⁷⁹ *Interpretação...*, cit., p. 178.

⁸⁰ *Interpretação...*, cit., p. 99.

visado pela regra jurídica. Por outro lado, inspira um princípio prevalente em Direito Tributário, que é o da capacidade econômica, em função do qual se deve tanto o legislador como o intérprete orientar”⁸¹.

Uma relação jurídica desprovida de qualquer objetivo econômico, cuja única finalidade seja de natureza tributária, não pode ser considerada como comportamento lícito. No dizer de Hermes Marcelo Huck, “seria fechar os olhos à realidade e desconsiderar a presença do fato econômico na racionalidade da norma tributária. Uma relação jurídica atenta à realidade econômica subjacente ao fato ou negócio jurídico, para efeitos de tributação, é a resposta justa, eqüitativa e pragmática”⁸².

Reconhecemos que esse método de interpretação se situa no campo de tensão entre a igualdade da tributação e o imperativo da segurança do direito. Entretanto, a chamada interpretação econômica é, na realidade, uma interpretação jurídica, que em matéria de impostos leva em consideração o conteúdo econômico do fato, no sentido de produção de uma capacidade contributiva, que objetiva a apreensão teleológica da norma tributária, norteando-se por meio do princípio da igualdade, na busca da justiça tributária, que é, “por esencia, parte del Derecho Tributario. En rigor, es su cimentación y su razón de ser”⁸³.

Ainda na esteira do Professor Sainz de Bujanda, “no basta, pues, con que el tributo sea legal; es, además, necesario que sea justo. Por ello, junto al principio de legalidad, es necesario indagar, em cualquier sistema, los principios inspiradores del justo reparto de la carga tributaria”⁸⁴.

⁸¹ *Interpretação...*, cit., p. 49.

⁸² *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 329.

⁸³ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda...*, cit., p. 182 e 414.

⁸⁴ *Ibid.* p. 181.

Dessa forma, desconsiderá-la, peremptoriamente, seria o mesmo que segregar da rosa o seu perfume. Por mais que se tente, com as mais eloqüentes justificativas e bonitas palavras, não se conseguirá, porque ambos, conteúdo econômico e perfume, se traduzem nas essências dos objetos em referência.

Ressaltamos que a interpretação econômica não deve conduzir a uma conclusão unilateral, devendo ser entendida tanto a favor do fisco como a favor do contribuinte. A respeito, recordemos a lição de Dino Jarach:

“interpretação econômica é tanto a favor do fisco como em favor do contribuinte; tanto quando há intenção de evasão, como quando não haja essa intenção; tanto quando o resultado da interpretação econômica resulta num imposto a maior para o contribuinte, como quando resulta em imposto menor, ou seja, tanto em favor do contribuinte como em favor do fisco”⁸⁵.

Essa nossa postura busca fundamento na razão de ser do próprio Estado que, na consecução de seus objetivos, deve buscar os recursos necessários (via tributo) em consonância com o Princípio da Igualdade esculpido no art. 5º, *caput*, da Constituição Federal. Geraldo Ataliba é contundente:

“todos devem arcar com os encargos tributários. Ninguém deve a eles escapar. Isto decorre essencialmente de um imperativo de justiça: não seria justo que uns suportassem, pelos outros, os encargos sociais, cada vez mais onerosos, necessários à subsistência do Estado. Daí a universalidade da tributação: todos devem sofrê-la, para que ela seja a mais suave possível.”⁸⁶

⁸⁵ *Interpretação...*, cit. p. 102.

⁸⁶ ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, p. 92.

Fundamentamos também nosso posicionamento por entendermos que na interpretação e aplicação das leis tributárias, existem determinados princípios que são anteriores ao próprio direito tributário, que são os princípios constitucionais, cuja tarefa é também “a de disciplinar a soberania do Estado em um determinado setor, o da atividade tributária.”⁸⁷

Conforme a Constituição Federal de 1988, qual a postura que o Estado deve assumir para atingir suas finalidades?

Para essa resposta recorreremos ao art. 1º da Constituição Federal que estatui que “a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em **Estado Democrático de Direito** [...]” (grifo nosso).

Deixemos de lado o puro liberalismo, característica do **Estado de Direito**, que se submete à lei e à jurisdição, e que assegura os direitos individuais, para compor, ao lado do Estado Social (Estado Democrático), protetor de valores sociais, que busca a diminuição das desigualdades, a solidariedade, a isonomia e também a capacidade contributiva para, entrelaçando-se (Estado de Direito e Social), buscar um ponto de equilíbrio.

Desse modo, ao liberalismo sem freios vai se opondo, para composição de valores, um Estado protetor, onde “o homem, enquanto ser individual, somente é livre até o ponto em que tal liberdade não ofende a outro valor igualmente fundamental: o do bem-estar da sociedade como um todo.”⁸⁸

⁸⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*, 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965, p 2.

⁸⁸ OLIVEIRA, Fernando Antônio Albino. A chamada “Interpretação Econômica” no Direito Tributário. *Revista de Direito Público* São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 18, p. 401, out./ dez./ 1971.

A atual Constituição (inciso I do art. 3º) determina que um dos objetivos fundamentais do Estado Brasileiro é “constituir uma sociedade **livre, justa e solidária**” (grifo nosso).

Para o Professor Marco Aurélio Greco é uma “formulação lingüística muito feliz, pois coloca numa ponta a liberdade (típica do Estado de Direito) e, na outra ponta, a solidariedade (típica do Estado Social) e entre elas a justiça que resultará da ponderação das duas. Ou seja, só vamos ter justiça se e quando houver ponderação entre os valores liberdade e solidariedade.”⁸⁹

Assim, nossa Constituição garante os direitos individuais e prestigia os valores sociais, e para sua efetiva aplicação temos que buscar um ponto de equilíbrio. Aí está o grande desafio, não se deve abrir mão das garantias individuais, e não se pode desprezar a variável social.

O Professor Paulo Bonavides, sobre o constitucionalismo moderno, ensina que:

“não segue a rota do individualismo tradicional, favorecido e amparado pela separação clássica, mas envereda pelos caminho do social, visando não apenas a afiançar ao Homem os seus direitos fundamentais perante o Estado (princípio liberal), mas, sobretudo, a resguardar a participação daquele na formação da vontade deste (princípio democrático), de modo a conduzir o aparelho estatal para uma democracia efetiva, onde os poderes públicos estejam capacitados a proporcionar ao indivíduo soma cada vez mais ampla de favores concretos.”⁹⁰

⁸⁹ Planejamento..., cit. p. 46.

⁹⁰ Do Estado Liberal ao Estado Social, 7ª ed., 2ª tir. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 65-66.

O princípio do Estado Social “dá à justiça um acento social; ele cuida para que a justiça não se esgote na igualdade perante a lei, mas também vise à igualdade material, a fim de que a distribuição de renda e patrimônio não seja tão ruim, a ponto de ameaçar a paz social.”⁹¹

Por último, ressaltamos que aquele predomínio da liberdade (Estado Liberal) deverá agora ser temperado com o princípio constitucional da capacidade contributiva (§ 1º do art. 145), que consagra uma diretriz positiva a ser seguida, um valor perseguido pelo ordenamento.

Como critério justo de repartição da carga de impostos:

*“O princípio da capacidade contributiva está difundido por todo o mundo e está fundamentado numa série de Constituições. Evidentemente ele corresponde aos princípios do Estado Social de Direito e à consciência jurídica [...] O princípio da capacidade contributiva também é realista: pois devem pagar apenas aqueles que podem pagar [...] O princípio da capacidade contributiva não fere direito fundamental nenhum. Os critérios desse princípio não costumam indicar qualquer outro princípio mais justo.”*⁹²

Nessa linha de raciocínio é que entendemos a introdução do parágrafo único do art. 116 do CTN, que possibilita à autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos, com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Esses passos iniciais são para indicar o caminho que trilharemos e serão nosso norte para a análise do Imposto sobre Produtos Industrializado (IPI) especificamente sobre a seletividade e não-cumulatividade, que se traduz na

⁹¹ TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 43.

⁹² Id. Ibid., p. 29-30.

aplicação efetiva do princípio da capacidade contributiva nos impostos indiretos. Para melhor transitarmos nesse caminho, seguiremos a rota obrigatória, que nos levará ao Sistema Constitucional Tributário.

CAPÍTULO 2

SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

2.1 Sistema

O vocábulo “sistema” como a maioria das palavras, pode ser utilizado com diversos significados, tornando-se assim, ambíguo e impreciso.

Para uma melhor compreensão, faremos uma breve exposição do assunto.

Para Norberto Bobbio sistema é uma “totalidade ordenada, um conjunto de entes, entres os quais existe uma certa ordem. Para que se possa falar de uma ordem é necessário que os entes que a constituem não estejam somente em relacionamento com o todo, mas também num relacionamento de coerência entre si”⁹³.

Bobbio afirma ainda que ao se falar em sistema, é essencial, além da existência de uma certa ordem, que os entes que o constituem estejam coerentemente relacionados.

Leciona o Professor Paulo de Barros Carvalho que “o sistema aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um

⁹³ *Teoria do Ordenamento Jurídico*, 10ª ed. Brasília: UNB, 1999, p. 71.

conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos noção fundamental de sistema”⁹⁴.

Ensina o Professor Roque Carrazza que “sistema, pois, é a reunião ordenada das várias partes que forma um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras. As que dão razão às outras chamam-se *princípios*, e o sistema é tanto mais perfeito, quanto em menor número existam”⁹⁵.

Para o Professor Geraldo Ataliba, “o estudo de qualquer realidade – seja natural, seja cultural – quer em nível científico, quer didático, será mais proveitoso e seguro, se o agente é capaz de perceber e definir o *sistema* formado pelo objeto e aquele maior, no qual este se insere”⁹⁶.

Dessa forma, podemos afirmar que a idéia de sistema constitui-se como conceito instrumental da ciência. Quando todas as proposições entram em relação, formando um todo unitário, atendendo à aparência de ordem e racionalidade que induzem à certeza, em que as partes convergem para um mesmo ponto, de modo a se confirmarem reciprocamente, tem-se um sistema científico.⁹⁷

Com tais lições podemos analisar se um ordenamento jurídico se constitui em um sistema. É o que trataremos a seguir.

⁹⁴ *Curso...*, cit., p. 129-130.

⁹⁵ *Curso...*, cit., p. 31.

⁹⁶ *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 4.

⁹⁷ Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 47.

2.2 Sistema jurídico

Devemos, de início, fazer a distinção entre o Direito Positivo e a Ciência do Direito. São corpos de linguagem distintos, duas camadas lingüísticas que não se confundem. As normas jurídicas que prescrevem comportamentos formam o sistema do Direito Positivo⁹⁸. Já a Ciência do Direito tem por objeto o direito positivo, procurando descrevê-lo, da forma como se apresenta, “vendo-o como uma pirâmide que tem no ápice uma norma fundante, imaginária, que Kelsen chama de *norma hipotética fundamental*, cuja função consiste em legitimar a Lei Constitucional, outorgando-lhe validade sintática”⁹⁹.

Vejamos os ensinamentos de Maria Helena Diniz:

“Sistema significa nexos, uma reunião de coisas ou conjunto de elementos, e métodos, um instrumento de análise. É, por outras palavras, o modo de ordenar, logicamente, a realidade, que, por sua vez, não é sistemática. Assim sendo, o direito não é um sistema jurídico, mas uma realidade que pode ser concebida de forma sistemática pela ciência do direito. É tarefa do jurista apresentar o direito sistematicamente, para facilitar seu conhecimento e manejo pelos que o aplicam. É evidente que a função do cientista do direito não é a mera transcrição de normas, fatos e valores, já que estes não se agrupam num todo ordenado, mas sim a descrição e a interpretação, que consistem, fundamentalmente, na determinação das conseqüências e efeitos produzidos por esses elementos do direito”¹⁰⁰.

⁹⁸ Como ensina o Professor Paulo de Barros Barros (*in Curso ...*, cit., p. 133-134), trata-se do direito posto que aparece no mundo integrado numa camada de linguagem prescritiva. Produto do homem para disciplinar a convivência social, o direito pertence à região ôntica dos objetos culturais, dirigindo-se, finalisticamente, ao campo material da conduta.

⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, cit., p. 136.

¹⁰⁰ DINIZ, Maria Helena. *Norma constitucional e seus efeitos*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 05.

O Professor Paulo de Barros Carvalho ressalta que sistema jurídico é expressão ambígua que, em alguns contextos, pode provocar a falácia do equívoco¹⁰¹. Afirma que não só o direito positivo se apresenta como sistema, mas a ciência que dele se ocupa também assume foros sistemáticos¹⁰². Esclarece ainda que:

“há dúvidas no que concerne à amplitude significativa da locução, pois não faltam os que negam a possibilidade de o direito positivo apresentar-se como sistema, configurando aquele caos de sensações a ser ordenado pelas categorias do pensamento, a que aludiu Kant. A Ciência do Direito, sim, organizando descritivamente o material colhido do direito positivo, atingiria o nível de sistema. Tal não é, contudo, nosso entendimento. Enquanto conjunto de enunciados prescritivos que se projetam sobre a região material das condutas interpessoais, o direito posto há de ter um mínimo de racionalidade para ser compreendido pelos sujeitos destinatários, circunstância que lhe garante, desde logo, a condição de sistema”¹⁰³.

Ainda na esteira do Professor Paulo de Barros Carvalho, “as normas jurídicas formam um sistema, na medida em que se relacionam de várias maneiras, segundo um princípio unificador”¹⁰⁴.

Assim, o sistema jurídico, compõe-se de elementos aglutinados em torno de um conceito fundamental. Trata-se de reunião harmônica, ordenada e unitária de princípios e regras em torno de um conceito fundamental, formando o sistema jurídico¹⁰⁵.

¹⁰¹ *Curso..., cit.*, p. 128.

¹⁰² *Fundamentos jurídicos da incidência tributária*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 46.

¹⁰³ *Curso..., cit.*, p. 128-129.

¹⁰⁴ *Ibid.* p. 133-134.

¹⁰⁵ GONÇALVES, J. A. Lima. *Isonomia na norma tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993, 14.

Neste ponto, podemos afirmar que há sistema jurídico quando as normas de um ordenamento estão relacionadas entre si, ou seja, quando nos perguntamos se um ordenamento jurídico constitui um sistema, indagamos se as normas que o compõem têm uma coerência entre si, e em que condições é possível essa relação.

Assim, tomando o sentido de sistema como acima visto, faz-se necessário reconhecer que a solução para qualquer conflito somente será possível a partir da consideração sistemática dos elementos normativos aplicáveis à questão, o que nos leva a concluir que os elementos de um Texto Constitucional, por estarem inseridos dentro de um sistema, não têm valor isolado, influenciando-se mutuamente, formando uma rede interpenetrante que confere coerência e harmonia ao sistema.

Dessa forma, “percebe-se de pronto que toda e qualquer norma legal deve ser interpretada e aplicada em harmonia com o sistema como um todo, subordinado seu alcance e eficácia aos princípios maiores desse próprio sistema. Sobressai, nesse instante, a preeminência da Constituição Federal como o documento jurídico que alberga as normas maiores de todo o sistema jurídico”¹⁰⁶.

2.3 Sistema Constitucional

A Constituição retrata um sistema. Para confirmar esse raciocínio, citamos Tércio Sampaio Ferraz Júnior:

¹⁰⁶ Cf. SANCHES, Luciana de Souza. *Um perfil das taxas à luz da Constituição Federal de 1988*. 2004, f. 18. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2004.

*“O ordenamento, cuja relação é importante para identificar a norma válida, além de ser um conjunto de elementos normativos (normas) e não-normativos, é também uma estrutura, isto é, um conjunto de regras que determinam as relações entre os elementos. Note-se bem a diferença: uma sala de aula é um conjunto de elementos, as carteiras, a mesa do professor, o quadro-negro, o giz, o apagador, a porta etc.; mas estes elementos, todos juntos, não formam a sala de aula, pois pode tratar-se de um depósito da escola; é a disposição deles, uns em relação aos outros, que nos permite identificar a sala de aula, esta disposição depende de regras de relacionamento; o conjunto destas regras e das relações estabelecidas é a estrutura. O conjunto dos elementos é apenas o repertório. Assim, quando dizemos que a sala de aula é um conjunto de relações (estruturas) e de elementos (repertório) nela pensamos como um sistema. O sistema é um complexo que se compõe de uma estrutura e um repertório”.*¹⁰⁷

A Constituição não tem por finalidade encerrar toda a possibilidade normativa de um ordenamento jurídico. Nela devem ser traçados apenas os princípios informadores de determinado Estado e as regras básicas consagradas pelo constituinte.

Celso Ribeiro Bastos ensina que o texto da Constituição é o espaço, por excelência, das linhas gerais que informa a organização do Estado, limitando-se a tracejar as características dominantes das várias instituições que a legislação comum posteriormente desenvolve, conferindo-lhe compostura final. “Na verdade, a Constituição não regula tudo aquilo que, em tese, dela poderia ser objeto. Pelo contrário, limita-se a rápidas pinceladas que afloram determinados assuntos, sem, no mais das vezes, exauri-los”¹⁰⁸.

¹⁰⁷ *Introdução ao estudo do direito*, 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1994, p. 175.

¹⁰⁸ *Curso de direito constitucional*, 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 70.

Por este motivo as normas jurídicas não são, e nem devem pretender ser, completas e perfeitas. Isto não quer dizer que a Constituição seja lacunosa.

Não podemos falar em lacunas em nível constitucional. Existe lacuna quando não há disposição legal para regular determinada situação, determinado fato. A Constituição não esgota o ordenamento jurídico, que deve ser completado em nível de legislação ordinária¹⁰⁹.

Nessa linha, mais aberta e mais suscetível às alterações, a Constituição classifica-se como flexível. Ao contrário, quando apresenta um processo rigoroso para introdução de emendas, com quóruns qualificados e restrições de matérias, estaremos diante de uma Constituição rígida.

Nossa Constituição é considerada rígida, pois para sua alteração, faz-se necessário um procedimento mais solene e complexo do que o exigido para a elaboração das leis ordinárias.

2.4 Princípios constitucionais gerais

O Professor Roque Carrazza – citando uma analogia sempre feita por Geraldo Ataliba e Celso Antônio Bandeira de Mello – ensina que:

“o sistema jurídico ergue-se como um vasto edifício, onde tudo está disposto em sábia arquitetura. Contemplando-o, o jurista não só encontra a ordem, na aparente complicação, como identifica, imediatamente, alicerces e vigas mestras. Ora, num edifício tudo tem importância: as portas, as janelas, as luminárias, as paredes, os

¹⁰⁹ YUNES JUNIOR, Faissal. *Sistema...*, cit., p. 171.

alicerces etc. No entanto, não é preciso termos conhecimentos aprofundados de Engenharia para sabermos que muito mais importantes que as portas e janelas (facilmente substituíveis) são os alicerces e as vigas mestras. Tanto que, se de um edifício retirarmos ou destruímos uma porta, uma janela ou até mesmo uma parede, ele não sofrerá nenhum abalo mais sério em sua estrutura, podendo ser reparado (ou até embelezado). Já, se dele subtrairmos os alicerces, fatalmente cairá por terra.

De nada valerá que as portas, janelas, luminárias, paredes etc. estejam intactas e em seus devidos lugares. Com o inevitável desabamento, não ficará pedra sobre pedra. Pois bem, tomadas as cautelas que as comparações impõem, estes ‘alicerces’ e estas ‘vigas mestras’ são os princípios jurídicos, ora objeto de nossa atenção”¹¹⁰.

Para o Professor Paulo de Barros Carvalho “os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas”¹¹¹.

Dos princípios constitucionais gerais mais pertinentes ao presente assunto (IPI), e que incidem diretamente sobre a competência tributária (assunto que trataremos adiante), merecem destaques: o republicano, o federativo, o da igualdade, o da legalidade e o da segurança jurídica.

Tais princípios, por iluminarem a compreensão de setores normativos, são de grande valia para a exegese e perfeita aplicação, não só dos simples atos normativos, mas também dos próprios mandamentos constitucionais.

¹¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso...*, cit., p. 32-33.

¹¹¹ *Curso...*, cit., p. 145.

2.5 Sistema constitucional tributário

Vista a Constituição como sistema de proposições normativas, integrante de outro sistema de amplitude global que é o ordenamento jurídico vigente, podemos, é claro, analisar os subconjuntos que nele existem¹¹².

Podemos agora ancorar no sistema constitucional tributário, formado pelo quadro orgânico das normas que versam matéria tributária, em nível constitucional¹¹³.

Como já afirmamos, nossa Constituição se caracteriza, quanto ao nosso sistema tributário, como exaustiva, não deixando margem para que o legislador infraconstitucional contribua para a configuração do sistema, perfeitamente delimitado.

Como elegemos o caminho da Lei Suprema para atingir a intimidade do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), além dos princípios gerais já mencionados, precisaremos ter em conta os princípios constitucionais tributários que mais atinem ao presente trabalho. É o que faremos a seguir.

2.6 Princípios constitucionais tributários

Da mesma forma que os princípios constitucionais gerais irradiam-se, de forma genérica, sobre o quadro das imposições tributárias, encontramos também

¹¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, cit., p. 139-140.

¹¹³ Id. Ibid. p. 140.

os princípios constitucionais específicos para o terreno dos tributos. “São os chamados princípios constitucionais tributários, na maioria explícitos, e que a legislação infraconstitucional deve acatar, em toda a latitude”¹¹⁴.

Vamos citá-los, não exaustivamente: princípio da anterioridade, irretroatividade da lei tributária, do não confisco, da capacidade contributiva, ao qual adentraremos, detalhadamente, à medida que for necessário, quando tratarmos dos princípios da seletividade e da não-cumulatividade, objetos de nossa maior atenção.

2.7 Competência tributária e capacidade tributária ativa

Uma das manifestações contundentes que caracteriza o poder soberano do Estado consiste na faculdade deste interferir no patrimônio dos particulares, através da instituição de tributos, tendo em vista o custeio de sua atividade pública.

Como a ação de tributar implica numa tensão entre a competência do Estado e os direitos fundamentais (liberdade e propriedade), justifica-se que a disciplina da matéria seja eminentemente constitucional. Tanto é assim que Geraldo Ataliba afirma que “em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo”¹¹⁵.

Pelo nosso sistema constitucional não há que se falar em poder tributário, mas sim, em competência tributária, aquele tinha a Assembléia Nacional

¹¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, cit., p. 155.

¹¹⁵ *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966, p. 21.

Constituinte. Promulgada a Constituição, há que se falar em competências tributárias que, em decorrência da organização federal do Estado, é repartida entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal.

A Constituição toma o espectro total das possibilidades de criação de tributos e o reparte em três compartimentos inconfundíveis, segundo critérios material e territorial, outorgando-os à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Assim, cada uma dessas pessoas políticas recebe competência impositiva, podendo dela utilizar-se ou não, sem interferência das demais¹¹⁶.

Dai decorre a afirmação do Professor Roque Carrazza, de que “a Constituição Federal, no Brasil, é a *lei tributária fundamental*, por conter as diretrizes básicas aplicáveis a todos os tributos”¹¹⁷.

Para o Professor Paulo de Barros Carvalho “competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”¹¹⁸.

Segundo o Professor Roque Carrazza é “a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”¹¹⁹.

No Brasil, tem competência tributária, as pessoas políticas, ou seja, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

¹¹⁶ GONÇALVES, J. A. Lima. *Isonomia...*, cit., p. 23.

¹¹⁷ *Curso...*, cit., p. 414.

¹¹⁸ *Curso...*, cit., p. 212.

¹¹⁹ *Curso...*, cit., p. 415.

Ao falarmos em capacidade tributária ativa, estamos nos referindo à aptidão para integrar a relação jurídica tributária, na posição de credor, com as prerrogativas que lhe são inerentes, fiscalizar o cumprimento das obrigações pelos contribuintes, lançar e cobrar os respectivos créditos. Essa capacidade é delegável, pois há mandamentos constitucionais que permitem às pessoas titulares de competência tributária a transferência da capacidade ativa, nomeando outro ente, público ou privado, para figurar na relação, como sujeito ativo do vínculo.

Com tais considerações, acreditamos ter construído uma base para agora desenvolvermos nossas idéias a respeito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IP).

CAPÍTULO 3

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) – HISTÓRICO

3.1 Impostos sobre consumo

As diferentes imposições fiscais deverão recair sobre as três bases passíveis de incidência tributária: patrimônio, renda e consumo¹²⁰.

Adam Smith salienta que, na verdade, os vários impostos provém, em princípio, exclusivamente da renda dos indivíduos. Os impostos sobre as despesas atingem em última análise a renda consumida, e os impostos sobre o capital, desde que não ultrapasse o rendimento, também será um imposto sobre a renda¹²¹.

Gilbert Tixier e Guy Gest lecionam que, do ponto de vista macroeconômico, a riqueza nacional pode ser encarada sob o ângulo da renda ou da despesa. Calcula-se o Produto Nacional Bruto (PNB) pela soma dos custos dos fatores de produção ou, então, pelo preço de mercado dos bens e serviços produzidos. Dessa forma, também o legislador pode escolher a base de tributar, seja por ocasião da obtenção do rendimento, tributando o salário (rendimento do trabalho), os juros (rendimento do capital) e o lucro (rendimento da empresa) ou,

¹²⁰ COSTA, Regina Helena. *Reforma Tributária: estudo preliminar*. Comissão de Altos Estudos da Justiça Federal. 2003. Brasília. Disponível em <<http://www.cjf.gov.br/>> Acesso em: 07 jan. 2005.

¹²¹ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 275.

então, por ocasião dos gastos de consumo, sobre os investimentos dos bens e serviços produzidos. Por fim, pode também o legislador tributar situações ou fatos relativos ao capital do indivíduo, lançando, por exemplo, a propriedade ou a simples posse de um patrimônio¹²².

O Professor Paulo Roberto Cabral Nogueira ressalta que:

“o importante na classificação desses autores e que representa um passo adiante para esclarecer inúmeras divergências neste assunto é adotarem um conceito lato de despesas, incluindo aí não somente a destinada ao consumo de mercadorias, mas também despesas de investimento.

Assim, não é apenas imposto sobre despesas aquele que se cobra sobre a aquisição de bens de consumo, mas também quando se emprega a renda ou o próprio capital para a aquisição de bens, tais como imóveis, máquinas, obras de arte, jóias etc.”¹²³.

Os impostos de consumo, junto com os direitos alfandegários, são considerados pela literatura jurídico-financeira, como a forma mais antiga de tributação¹²⁴.

A antiga tributação, individual, direta sobre o comerciante foi, paulatinamente, evoluindo para um sistema de imposição geral sobre as mercadorias. Os direitos cobrados nas portas da cidade, as licenças profissionais e taxas sobre locais de venda transformaram-se em “sisas”, que eram cobradas sobre o consumo de mercadorias, como vinho, cerveja, carne, pescado, madeira, sal, pão

¹²² Cf. NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. *Do Imposto...*, cit., p. 19.

¹²³ *Ibid.*, p. 19.

¹²⁴ GERLOFF, W. e NEUMARK, Fritz. *Tratado de Finanzas*, tradução espanhola. Buenos Aires, El Ateneo, 1961, t. 2, p. 675.

etc. O alargamento do campo de incidência foi transformando a “sisa” no imposto de maior rentabilidade e quase sustentáculo da receita pública¹²⁵.

John F. Due separa os impostos indiretos em três grandes classes: os impostos sobre o comércio exterior; os de consumo específicos (onde inclui os que incidem sobre serviços considerados como luxo); e os de vendas, subdivididos em impostos sobre vendas na fase da produção, do atacado, do varejo e sobre o volume de vendas¹²⁶.

Os impostos sobre vendas, que se caracterizavam como tributação geral de mercadorias, mais se assemelham à tributação genérica sobre despesas do que à clássica tributação sobre consumo de determinadas mercadorias.

Vejamos o pensamento do Professor Paulo Roberto Cabral Nogueira:

“fica bem claro que, quando nos referimos a imposto de consumo, entendemos a tributação que se restringe a determinados artigos, ou, mesmo, a certas categorias de produtos. O sistema tributário deve comportar impostos gerais, como também específicos.

O critério quantitativo e qualitativo é, ao nosso ver, o melhor para diferenciar o imposto de consumo do imposto de vendas em geral. Isto porque, se o segundo atinge o volume das operações, o primeiro, tanto nas formas do passado como na estrutura atual de muito países, atinge consumos específicos de mercadorias”¹²⁷.

Esse também o ensinamento de John F. Due:

“Un impuesto a los consumos puede gravar todos o gran parte de los gastos em consumo o sólo aquellos en determinados bienes. El primer

¹²⁵ Cf. NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. *Do Imposto...*, cit., p. 10.

¹²⁶ Id. *Ibid.*, p. 24.

¹²⁷ *Ibid.* p. 21.

tipo se conoce como impuesto a las ventas y el segundo como sisas o impuesto a los consumos específicos”¹²⁸.

Na mesma linha Henry Tilbery:

“A tributação de bens de consumo (‘commodity taxation’) pode abranger a totalidade ou a maioria de bens de consumo – isto é, os impostos gerais sobre vendas, - ou pode atingir somente produtos específicos – são os impostos seletivos de consumo.

Os impostos gerais sobre vendas (‘Sales Taxes’) incluem, nas finanças comparadas, os impostos sobre o movimento econômico, ‘general turnover tax’, ‘taxes sur le chiffre d’affaires’, ‘imposta sulla cifra d’affari’ ‘Umsatzsteuer’.

Os impostos seletivos de consumo (‘Excises’) gravam apenas certos produtos como, principalmente, cigarros, bebidas alcoólicas, gasolina, etc; nas finanças comparadas: ‘impôts de consommation’, ‘imposta di consumo’, ‘Spezialverbrauchsteuer’, ‘Spezialakzisen’”¹²⁹.

No sistema tributário que consagra o princípio da capacidade contributiva, a tendência é ligar a carga fiscal sobre as rendas e patrimônio dos contribuintes, aumentando assim os impostos pessoais.

Caberia ao imposto sobre consumo atingir a capacidade contributiva desses contribuintes, por meio do emprego que fazem de suas rendas, alcançando, de preferência, as aplicações suntuárias ou, então, em função de outros interesses extrafiscais.

¹²⁸ *Análisis económico de los impuestos en el cuadro general de las finanzas públicas*. Buenos Aires: Librería El Ateneo, 1968, p. 260.

¹²⁹ TILBERY, Henry. *O conceito de essencialidade como critério de tributação*, In: Estudos Tributários – Homenagem a Rubens Gomes de Souza. São Paulo: Resenha Tributária Ltda., 1974, p. 335.

3.2 Dos impostos sobre vendas brutas (cumulativos) aos impostos sobre vendas líquidas (não-cumulativos)¹³⁰

O antigo imposto sobre vendas brutas, incidentes sobre todas as fases da produção industrial e de circulação apresentava-se com muitas desvantagens.

“Assim, no Brasil como em todo o mundo, do antigo imposto sobre vendas brutas se passou ao imposto sobre vendas líquidas, também chamado de imposto sobre valor adicionado ou agregado. O antigo imposto trazia inconvenientes graves:

- a) incidindo sobre todas as fases de industrialização e comercialização (da fábrica ao consumidor final), pelo valor bruto da venda, o imposto era cumulativo, tornando-se a tributar, na fase subsequente, o mesmo valor que se tributara anteriormente. Isso provocava um injusta repercussão nos preços, mais acentuada do que o imposto recolhido aos cofres públicos;*
- b) causava a verticalização das empresas, que se integravam, para evitar a incidência do tributo em cascata;*
- c) nem sempre permitia uma justa distribuição de sua carga sobre o consumo, nem uma justa participação regional sobre a produção”¹³¹.*

O primeiro país a reconhecer as desvantagens de um imposto cumulativo foi a França. “Se já em 1936 se fazem as primeiras tentativas de mudança, apenas no ano de 1954 se criou a ‘Taxe sur la valeur ajoutée’, tributo retocado, posteriormente, mas ainda hoje vigente naquele país”¹³².

¹³⁰ “A expressão imposto geral sobre vendas, ou, simplesmente, imposto de vendas, é utilizada de modo genérico, para designar um imposto proporcional à receita bruta de vendas (‘chiffre d’affaires’) em conjunto, ou de cada venda isolada. Neste sentido genérico, aplicável também ao imposto sobre o valor acrescido”. COSTA, Alcides Jorge. *ICMS na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 5.

¹³¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro, DERZI, Misabel Abreu Machado. *ICMS – Não-cumulatividade e temas afins*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O Princípio da Não-cumulatividade*. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária e Revista dos Tribunais, 2004, p. 105-106.

¹³² Id. *Ibid.*, p.106.

Essa experiência francesa difundiu-se rapidamente. No Brasil, a não-cumulatividade foi adotada, inicialmente, pela legislação ordinária, no Imposto de Consumo, se transformando em princípio constitucional com a Emenda Constitucional n. 18, de 1965, para o IPI e ICM.

A Comunidade Econômica Européia adota o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) como projeto de sua primeira diretriz, que foi aprovado pelo Conselho em 1967, sendo paulatinamente implementada por seus membros. “A partir do final dos anos sessenta, também esse tipo de tributo sobre vendas líquidas se difunde pela América Latina (Bolívia, Uruguai, Peru, Equador, Argentina), tendo sido recentemente introduzido no Paraguai, em 1992, para futura harmonização no Mercosul”¹³³.

Na União Européia, o IVA incide sobre os bens e serviços em geral. Existe, “ao lado do imposto geral sobre vendas, diversos impostos seletivos de consumo, principalmente, sobre bebidas e fumo (em muitos países houve um monopólio estatal de fumo)”¹³⁴.

Na América Latina “há um imposto geral sobre vendas – com diversas denominações – com uma alíquota básica, em alguns países com isenção ou alíquota mais baixa para alimentos e bens de primeira necessidade e alíquotas mais elevadas sobre artigos de luxo. Ao lado desse imposto geral sobre vendas existem ainda impostos específicos de consumo, principalmente sobre fumo, bebidas alcoólicas, jóias, perfumes etc.”¹³⁵.

¹³³ COELHO, Sacha Calmon Navarro, DERZI, Misabel Abreu Machado. *ICMS...*, cit., p.107

¹³⁴ TILBERY, Henry. *O conceito ...*, cit., p. 336.

¹³⁵ TILBERY, Henry. *Tributação e Integração da América Latina*. São Paulo: José Bushatsky, 1971, p. 24.

Assim, é característica comum tanto no âmbito europeu como no latino-americano, a complementação, nessa forma de tributação (imposto geral sobre vendas líquidas), através de impostos especiais incidentes sobre determinados produtos. “A exemplo da maioria dos países latino-americanos, a União Européia mantém *impostos especiais* incidentes sobre determinados produtos”¹³⁶.

3.3 Impostos gerais sobre vendas e impostos especiais

Pela exposição evidencia-se que os sistemas tributários comportam impostos específicos, ao lado dos gerais.

Segundo o Professor Paulo Roberto Cabral Nogueira, o melhor para diferenciar o imposto de consumo do imposto de vendas em geral, é o critério quantitativo e qualitativo, porque o segundo atinge o volume de operações, e o primeiro, tanto nas formas do passado como na estrutura atual de muitos países, atinge consumos específicos de mercadorias¹³⁷.

Do ponto de vista econômico é difícil separá-los, porque ambos atingem a mesma despesa e, do ponto de vista jurídico, “diferenciá-los significa percorrer o direito positivo de cada país, em um casuísmo que não nos leva a qualquer conceito uniforme, tal a disparidade de situações previstas em relação a um ou a outro tipo”¹³⁸.

¹³⁶ HARADA, Kiyoshi. *Dificuldades de harmonização no âmbito do Mercosul*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O Princípio da Não-cumulatividade*. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2004, p. 369.

¹³⁷ *Do Imposto ...*, cit., p. 21.

¹³⁸ Id. *Ibid.* p. 21.

V. Mangoldt entende que "o imposto de consumo é o que incide sobre *certo e específico* gasto, uso ou consumo de determinados bens"¹³⁹.

Entendemos que o conceito do imposto de consumo deve extrair-se dos critérios estabelecidos no Direito Positivo de cada país, segundo a competência impositiva.

Dentro da concepção tripartida (patrimônio, renda e consumo), e de acordo com nosso Sistema Tributário Nacional, que consagra o princípio da capacidade contributiva, entendemos que o IPI (ao lado do ICMS, imposto geral sobre vendas líquidas) é um imposto sobre despesas, seletivo, em função da essencialidade do produto e não-cumulativo, que deve incidir sobre consumos específicos, e não um imposto geral sobre despesa.

No plano Constitucional encontraremos argumentos para nossa afirmação, em razão, principalmente, da extensão do princípio de imposto seletivo em função da essencialidade do produto, que se traduz numa limitação constitucional ao poder de tributar.

Para dar sustentação a nossa afirmação, necessário se faz considerar a formulação dos impostos sobre vendas (o que nos interessa hoje são denominados IPI e ICMS) no tempo. É o que faremos em rápidas linhas.

¹³⁹ Cf. NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. *Do Imposto...*, cit., p. 22.

3.4 Impostos sobre vendas no Brasil

Como já afirmamos, entendemos que o IPI é um imposto sobre despesas, entendido no seu sentido amplo. Por obediência ao mandamento constitucional de imposto seletivo, em função da essencialidade do produto, deve restringir-se à tributação de produtos específicos. Para melhor compreensão vamos às suas origens, ao imposto de consumo e, quando necessário, relacioná-lo com o ICMS.

Parece certo que, no âmbito do Governo Central, o imposto sobre consumo se iniciou com a tributação sobre o açúcar e rolos de tabaco (Carta Régia de 4-2-1662), seguindo o tabaco em pó e a aguardente brasileira (Carta Régia de 21-12-1692).¹⁴⁰

A Constituição de 1891, a primeira da República, e a segunda do Brasil, firmou a competência fiscal da União através de um sistema de discriminação rígida de rendas tributárias¹⁴¹.

Na receita orçamentária de 1889, antes da promulgação da Constituição, a maior rubrica era o imposto de importação, que abrangia 40% do total. Em segundo lugar, vinha o imposto de consumo, com 15% da receita. Nesse período, o imposto de consumo recaía sobre sal, fumo e rapé. Mais tarde, e ao longo da República, outros artigos foram incluídos na tributação: bebidas (1895), fósforos (1897), vinhos estrangeiros (1904), café torrado (1906), louças e vidros (1914),

¹⁴⁰ NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. *Do Imposto...*, cit., p. 11.

¹⁴¹ MORAES, Bernardo Ribeiro. *Sistema Tributário da Constituição de 1969*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, v. 1, p. 58.

pilhas elétricas (1918) etc. É nítido que esta era a formação embrionária do que hoje conhecemos como Imposto sobre Produtos Industrializados¹⁴².

Na época, Leonel Mariani Serra, em Conferência realizada no 1º Congresso Brasileiro de Coletores e Escrivães Federais, já alertava sobre o alargamento da incidência do imposto de consumo¹⁴³. De início restrito a poucos produtos, após o advento da República, o Governo, pressionado pelo déficit orçamentário, iniciou sua escalada, transformando-o em um imposto geral sobre quase todos os produtos consumidos.

A segunda Constituição da República, promulgada em julho de 1934, previa a competência da União para decretar imposto de consumo sob quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão. Também definia como competência dos Estados, a decretação de impostos sobre vendas e consignações.

Essas competências foram mantidas pelas Constituições de 1937 e de 1946.

Eram tributos que incidiam “em cascata”, ou seja, multifásicos, incidentes sobre cada venda, em todas as fases da circulação das mercadorias, desde a fonte produtora até o consumidor e, por isso, alvo de muitas críticas, porque se tratava de tributo avelhantado, “propiciador de inflação, verticalizador da atividade econômica, impeditivo do desenvolvimento da federação e tecnicamente incorreto”¹⁴⁴.

¹⁴² AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. *História dos Tributos no Brasil*. São Paulo: Sinafresp, 2000, p. 233.

¹⁴³ Cf. REZENDE, Tito. *O novo regulamento do Imposto de Consumo*. Rio de Janeiro: Tip. Santa Helena, 1927, p. 3.

¹⁴⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. 6ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 220.

Por tais motivos houve uma tendência mundial de passar do antigo imposto sobre vendas brutas (cumulativo) para um imposto sobre vendas líquidas (não-cumulativo).

No Brasil, a primeira experiência com o imposto não-cumulativo foi em 1958, com o imposto de consumo, em legislação ordinária.

Com a reforma tributária de 1965, consubstanciada na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro do mesmo ano, esses impostos foram substituídos. O imposto de consumo, de competência da União foi substituído pelo imposto sobre produtos industrializados (IPI), o imposto sobre vendas e consignações, de competência dos Estados, pelo imposto de circulação de mercadorias (ICM), adotando, agora, a não-cumulatividade e a seletividade para ambos, em nível constitucional.

Chegamos assim à Constituição de 1988. O Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM) foi ampliado, passando a abranger também as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), permanecendo não-cumulativo e seletivo, com restrições¹⁴⁵.

¹⁴⁵ Art. 155 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

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

(...)

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

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

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

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações anteriores;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Quanto ao IPI, determina a Constituição Federal que será, primeiramente, seletivo, em função da essencialidade do produto e não-cumulativo¹⁴⁶.

Como encontramos, hoje, o IPI, na legislação infraconstitucional?

Podemos afirmar que ainda vivemos a mesma situação anterior à Emenda Constitucional (EC) 18/65, quando detinha a União, competência para decretar imposto de consumo de quaisquer mercadorias.

Assim, o IPI permanece, até os dias de hoje, com as características de um imposto geral sobre vendas líquidas.

Veja-se o imposto de consumo, que de início restringiu-se a poucos e específicos produtos. Em seguida, passou a alcançar genericamente produtos de consumo imediato, mas também produtos de consumo durável (aparelhos). Com alguns acréscimos e alterações, o imposto alcançou os bens de produção (máquinas e ferramentas). Finalmente, não lhe escaparam objetos de duração ilimitada (jóias, objetos de arte).¹⁴⁷

Essa generalização, tendo como alvo o aumento da arrecadação foi consumada com a edição da Lei n. 4.502, de 20 de novembro de 1967, que atrelou o IPI à tabela da Nomenclatura de Mercadorias de Bruxelas, feita com a finalidade de servir ao comércio internacional e às classificações das tarifas aduaneiras.

Essa característica do IPI, como um imposto geral, decorre da

¹⁴⁶ Art. 153 – Comete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV – produtos industrializados;

(...)

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

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

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

¹⁴⁷ NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. *Do Imposto...*, cit., p. 14.

pretendida sucessão, pura e simples, do imposto de consumo pelo IPI, conforme se manifestou a Comissão de Reforma¹⁴⁸, na época.

A doutrina seguiu à risca o posicionamento da Comissão. Aliomar Baleeiro, se pronunciando sobre a Reforma Tributária de 1965, afirmou que, "em verdade, o tributo que, nas águas lustrais da Emenda nº 18/65, recebeu o nome de 'imposto sobre produtos industrializados', é o mesmo imposto de consumo das Constituições de 1946 e anteriores"¹⁴⁹.

O Professor Paulo Roberto Cabral Nogueira não compartilha desse entendimento. Vejamos seu pensamento:

“se, em relação ao IPI, podemos dizer que houve uma sucessão legítima, ela não foi universal, não transmitiu à União os mesmos direitos e obrigações que antes possuía, quando tributava o consumo de mercadorias [...] Nossa conclusão é que não houve sucessão, mas substituição, da qual resulta uma competência bem mais restrita. Esta restrição é, ao nosso ver, uma limitação ao poder de tributar, de aplicação específica ao novo imposto”¹⁵⁰.

Refere-se o Professor Paulo Roberto de Cabral Nogueira à extensão do princípio de imposto seletivo em função da essencialidade do produto, concluindo que falta no ordenamento jurídico uma lei complementar que regule esta limitação constitucional ao poder de tributar.

Entendemos que, mesmo considerando que houve sucessão, esta não ocorreu de forma geral e irrestrita, como a competência que detinha a União de

¹⁴⁸ Criada pela Portaria nº GB-30, de 27 de janeiro de 1965, do Ministro da Fazenda.

¹⁴⁹ *Direito...*, cit., p. 335.

¹⁵⁰ *Do Imposto...*, cit., p. 1.

tributar o *consumo de mercadorias*, mas sim, bem mais limitada, decorrente do princípio constitucional da seletividade, em função da essencialidade do produto.

O que efetivamente encontramos em nosso sistema tributário não são dois impostos gerais sobre vendas líquidas (ICMS e IPI), mas sim, um geral (ICMS) e um seletivo, sobre determinados produtos (IPI).

Para elucidar nosso estudo, percorreremos a regra-matriz de incidência do IPI.

CAPÍTULO 4

A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IPI

4.1 Regra-matriz de incidência

Em obediência rígida às proposições normativas prescritivas existentes, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios elaboram as leis, que são promulgadas e, logo depois, expostas ao conhecimento geral pelo ato da publicação, enriquecendo-se o direito positivo com o acréscimo de outras unidades normativas sobre tributos.¹⁵¹

Essas regras de direito juridicizam os fatos sociais (entre eles, os naturais que interessem de algum modo à sociedade) fazendo irromper relações jurídicas, no seio das quais aparecem os direitos subjetivos e os deveres correlatos.¹⁵²

A formulação teórica apresentada pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, sobre o tema, nos ensina que as normas jurídicas são juízos hipotéticos, em que se entrelaça determinada consequência à realização condicional de um fato¹⁵³.

¹⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, cit., p. 233.

¹⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n.º 33, p. 145, jun. 1998.

¹⁵³ *Curso...*, cit., p. 234.

Visando transmitir com explicitude os conhecimentos científicos, os juristas têm engendrado diversas classificações das normas tributárias. O Professor Paulo de Barros Carvalho apresenta duas acepções da expressão normas tributárias, designando por *norma tributária em sentido estrito* àquela que marca o núcleo do tributo, isto é a regra-matriz da incidência fiscal, e de *normas tributárias em sentido amplo* a todas as demais¹⁵⁴.

É sobre essa norma tributária em sentido estrito, que revela a essência do tributo, que trataremos a seguir.

4.2 Regra-matriz de incidência tributária

A construção da norma jurídica tributária é obra do cientista do Direito. Marçal Justen Filho reconhece que “o estudo mais correto, a nosso ver, realizado no campo, incumbiu a Paulo de Barros Carvalho”¹⁵⁵. Também nesse sentido Sacha Calmon, para quem “a norma tributária encontrou em Paulo de Barros Carvalho o seu melhor expositor na literatura luso-hispano-americana”¹⁵⁶

A norma jurídica se apresenta com a compostura de juízo hipotético, em que se vincula certa consequência à realização condicional de um acontecimento, sendo que a previsão hipotética do evento e a consequência estão conectadas pelo princípio do *dever-ser*, de forma diferente do que ocorre com as leis da natureza, em que a relação é promovida pelo princípio da causalidade.

¹⁵⁴ *Curso...*, cit., p. 236.

¹⁵⁵ *O imposto sobre serviços na Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985, p. 44.

¹⁵⁶ *Comentários...*, cit., p. 15.

As normas jurídicas apresentam a mesma estrutura lógica, com uma hipótese (descriptor) e uma consequência (prescritor), unidas pelo operador deôntico (dever-ser).

Pertence, com efeito, à hipótese legal, tudo aquilo que se refere à situação a que vai conexaso o dever-ser (“sollen”), e à consequência jurídica aquilo que determina o conteúdo deste dever-ser¹⁵⁷.

Nas lições de Paulo de Barros Carvalho, tanto no descriptor como no prescritor, existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificados. Ensina que:

“Na hipótese (descriptor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjugação desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária¹⁵⁸”.

Agora nos empenharemos em analisar os elementos que compõem o complexo da regra-matriz de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), inscrito no quadro da competência privativa da União, no inciso IV do art. 153 da Constituição Federal.

¹⁵⁷ ENGISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 3ª ed. Lisboa: Gulbenkian, 1977, p. 43.

¹⁵⁸ *Curso...*, cit., p. 237.

4.3 Regra matriz de incidência do IPI

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), inscrito no quadro da competência privativa da União, está previsto no inciso IV do art. 153 da Constituição Federal:

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

O Código Tributário Nacional (CTN), por sua vez, em seu art. 46, determina que:

*“Art. 46 – O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:
I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira¹⁵⁹;
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”¹⁶⁰.*

¹⁵⁹ Como desembaraço aduaneiro, entendemos o procedimento administrativo tendente à verificação do cumprimento das diversas obrigações decorrentes da importação, que, uma vez cumpridas, implica na liberação dos bens importados ao proprietário.

¹⁶⁰ O Regulamento do IPI não indica mais como fato gerador a arrematação do produto apreendido ou abandonado e alienado pelo Poder Público. O Parecer Normativo 63/79 explicita que, para que se possa inferir a incidência do IPI na hipótese em análise, haveria que se perquirir da possibilidade de se considerar os leilões que eventualmente venham a se realizar após a vigência do Decreto-lei n. 1455/76, como uma forma de desembaraço aduaneiro, sendo para tanto imprescindível uma análise dos aspectos daquele complexo instituto de Direito Aduaneiro, relevantes para a matéria em estudo.

Com o advento do Decreto-lei citado, os leilões de produtos de procedência estrangeira que venham a ser realizados, serão apenas uma das formas através da qual a União estará alienando bens de sua propriedade, não se admitindo mais considerar tais hastas públicas como uma forma de desembaraço aduaneiro.

Decreto-lei n. 1455, de 7 de abril de 1976:

“Art 25. As mercadorias nas condições dos artigos 23 e 24 serão guardadas em nome e ordem do Ministro da Fazenda, como medida acautelatória dos interesses da Fazenda Nacional.

Art 26. As mercadorias de importação proibida na forma da legislação específica em vigor serão apreendidas, liminarmente, em nome e ordem do Ministro da Fazenda.

Dessa forma, duas são as hipóteses de incidência: o desembaraço aduaneiro, quanto aos produtos de procedência estrangeira (importar produto industrializado do exterior) e a saída do produto de estabelecimento industrial ou de estabelecimento que lhe seja equiparado (industrializar produtos).

4.3.1 Operação de industrialização

Como podemos perceber pela simples leitura dos dispositivos acima, a Constituição Federal não fornece a definição de “produto industrializado”

Segundo os ensinamentos do Professor Eduardo Domingos Bottallo “o IPI incide sobre operações praticadas com produtos industrializados. Nos termos da Constituição, ele deve ter por hipótese de incidência o fato de alguém industrializar produto e levá-lo para além do estabelecimento produtor, por força da celebração de um negócio jurídico translativo de sua posse ou propriedade”¹⁶¹.

Ainda para o Professor Eduardo Bottallo:

“a expressão, porém, não pode ser considerada ‘rótulo’, ou campo cuja ocupação fica por conta do legislador ordinário, do intérprete ou do aplicador.

Pelo contrário, ao empregar a expressão ‘produto industrializado’, a Lei Maior (art. 153, IV) atribui-lhe significação técnica, que o Direito Tributário deve acolher.

Trata-se, de resto, de mero reconhecimento da natureza de ‘direito de sobreposição’ que o Direito Tributário tem, a qual, destacada de

Parágrafo único. Independentemente do curso de processo criminal, as mercadorias a que se refere este artigo poderão ser alienadas ou destinadas na forma deste Decreto-lei.”

¹⁶¹ *Fundamentos do IPI*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 36.

longa data pela doutrina (Gian Antonio Micheli), foi consagrada, em nosso direito positivo, pelo art. 110 do CTN.¹⁶²

Com essas colocações, transcrevemos agora o parágrafo único art. 46 do CTN, que traz o conceito de produtos industrializados:

“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 aperfeiçoamento para o consumo”.

Sobre o conceito acima, nos socorremos novamente do Professor Eduardo Bottallo:

“Este conceito, não encontra óbices na jurisprudência, sendo, ademais, bem acolhido pela doutrina. Tanto que alguns autores entendem que a própria Constituição Federal de 1988 o levou em conta, [...]

Portanto, pode-se assentar que um produto é industrializado, para fins de IPI, sempre que, mercê de uma operação física, química, mecânica ou técnica, adquira utilidade nova ou, de algum modo, se mostre mais bem ajustado para o consumo.

Há de destacar-se, ainda, que, para os fins do IPI, produto é o resultado de uma elaboração industrial, o que exclui as realizações de cunho artístico, as obras artesanais, assim como os bens resultantes de processos extrativistas”¹⁶³.

Registramos o equívoco em estabelecer-se como fato gerador do imposto, um dos critérios do enunciado hipotético, no caso, o temporal, que é a sua saída do estabelecimento (inciso II do art. 46 do CTN).

¹⁶² *Fundamentos..., cit., p. 39.*

¹⁶³ *Ibid., p. 40.*

Na realidade, o critério temporal é um dos fatores que condicionam o procedimento-tipo, inscrito no núcleo da hipótese do tributo.

Isolando os critérios da hipótese, conforme ensinamentos do Professor Paulo de Barros Carvalho, encontramos:

“a) critério material – industrializar produtos (o verbo é industrializar e o complemento é produtos); b) critério espacial – em princípio, qualquer lugar do território nacional; c) critério temporal – o momento da saída do produto do estabelecimento industrial. Quanto aos critérios da consequência: a) critério pessoal – sujeito ativo é a União e sujeito passivo o titular do estabelecimento industrial; b) critério quantitativo – a base de cálculo é o preço da operação, na saída do produto, e a alíquota, a percentagem constante da tabela”¹⁶⁴.

Vejamos agora outra hipótese: importar produtos industrializados.

4.3.2 Importação de produtos industrializados

A outra hipótese de incidência percute sobre a importação de produtos industrializados. Prevista no inciso I do art. 46 do CTN, constitui fato gerador do IPI “o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira”.

Na importação de produtos industrializados a regra-matriz do IPI ficaria assim composta:

“hipótese: a) critério material – importar produto industrializado do exterior; b) critério espacial – repartições alfandegárias do país; c)

¹⁶⁴ Curso..., cit., p. 344.

critério temporal – momento do desembaraço aduaneiro. A consequência: a) critério pessoal – sujeito ativo é a União e sujeito passivo o importador; b) critério quantitativo – a base de cálculo é o valor que servir de base para cálculo dos tributos aduaneiros, acrescido do montante desses e dos encargos cambiais devidos pelo importador. A alíquota é a percentagem da tabela”¹⁶⁵.

Com tais ensinamentos podemos analisar agora outra questão que tem suscitado divergências doutrinárias, e que é relevante para nosso estudo. Afinal, o IPI se caracteriza como um imposto sobre a produção ou sobre o consumo?

4.4 IPI – Imposto sobre a produção ou sobre o consumo?

Como vimos, a Emenda Constitucional 18/65 substituiu o imposto de consumo pelo IPI. Aquele, desde o fim do século XIX, era legalmente denominado como “de consumo”, em razão da sua repercussão, nos consumidores. “Pela veleidade de fugir a designações jurídicas, que, no caso, coincidiam com a realidade econômica, o legislador afastou-se desta e apegou-se a um expediente jurídico fiscal – a escolha do produtor para contribuinte *de iure*”¹⁶⁶.

Para o Professor Hugo de Brito Machado, no atual sistema tributário brasileiro, o consumo, ou a aquisição para consumo, de bens ou serviços, não constitui fato gerador de nenhum tributo. Considera que, no plano jurídico, somente pode-se considerar um imposto sobre o consumo quando no fato gerador da

¹⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, cit., p. 344.

¹⁶⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução...*, cit., p. 349.

obrigação tributária respectiva, o fato da destinação imediata ao consumo é relevante.¹⁶⁷

O disposto no art. 4º do CTN determina que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, e é seguindo esse caminho que iremos em busca da resposta à pergunta formulada no início.

Ao analisá-la o Professor Paulo de Barros verifica que:

“os produtos industrializados sofrem a incidência do imposto no momento em que abandonam o estabelecimento industrial e, portanto, quando se destinam ao uso, consumo, não, como poderia se esperar, enquanto permanecem em estoque, pois se assim fora estaríamos na presença de exação que onera o processo de produção. Daí concluímos tratar-se, realmente, de tributo que recai sobre o consumo e não sobre a produção”¹⁶⁸.

Devemos acrescentar que a observância do princípio da não-cumulatividade para IPI indica também sua natureza de imposto sobre o consumo. Resulta essa regra que numa operação entre empresas, cada uma pode se livrar, pela dedução, do imposto cobrado na operação anterior e transferir, na etapa de circulação, o ônus do imposto devido ao adquirente, e isto sucessivamente, até o consumidor final.

Ensina Misabel Abreu Machado Derzi que:

“O ordenamento jurídico, que não conflita com realidade econômica, autoriza que tais tributos sejam transferidos, pelo mecanismo dos preços das mercadorias e serviços, aos consumidores. Inexistente a

¹⁶⁷ A estrutura atual da tributação sobre o consumo no Direito Brasileiro. *Revista Fundação Getúlio Vargas*. São Paulo. n° 201, p. 66, jul./set. 1995.

¹⁶⁸ Introdução ao estudo do Imposto sobre Produtos Industrializados. *Revista de Direito Público*; São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 11, p. 76, jan./mar. 1970.

transferência, logo o endividamento e a insolvência comprometeriam a saúde financeira de toda a atividade econômica. Mas essa afirmação, que é simplesmente econômica para a maior parte dos tributos que oneram a pessoa independentemente do resultado da atividade, no caso do ICMS e do IPI, ao contrário, encontra apoio jurídico na Constituição brasileira”¹⁶⁹.

E mais: o próprio princípio constitucional de imposto seletivo em função da essencialidade do produto caracteriza o IPI como imposto sobre o consumo. É uma das formas de se alcançar o princípio da capacidade contributiva nos impostos indiretos.

A nosso ver o abandono pelo legislador da expressão imposto sobre o consumo, para adotar outras como: imposto sobre valor acrescentado, imposto sobre operação de circulação, imposto sobre produtos industrializados, não se deu por razões eminentemente técnicas, mas sim, por motivos psicológico-tributários, buscando vincular o imposto ao empresário.

A constatação da afirmação acima é encontrada no fato gerador do IPI, que permaneceu o mesmo do antigo imposto de consumo.

Dessa forma, com os acréscimos acima, ficamos com o entendimento do Professor Paulo de Barros Carvalho, de que o tributo recai sobre o consumo, e não sobre a produção.

Com esta base construída podemos adentrar nos princípios da seletividade e da não-cumulatividade.

¹⁶⁹ Nota 2 ao *Direito...*, cit., p. 336.

CAPÍTULO 5

O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE DO PRODUTO

5.1 Seletividade e essencialidade - conceitos

Agora será relevante buscarmos o conceito de seletividade, e de essencialidade.

Entendemos que o princípio da seletividade se constitui num princípio informador do IPI, que se traduz na efetiva aplicação do princípio da capacidade contributiva nos impostos indiretos. E imposto seletivo não se traduz pela simplificação de aplicação da técnica de alíquotas seletivas. Não. É muito mais. Seletividade é qualidade de seletivo¹⁷⁰. Vejamos o significado de seletivo.

“Seletivo – relativo a seleção”.

“Seleção – Ato ou efeito de selecionar; escolha fundamentada”.

“Selecionado – Escolhido, joeirado”¹⁷¹.

Dessa forma, “seletivo” refere-se a seleção. Esta, por sua vez, quer dizer ato ou efeito de selecionar, escolha fundamentada.

¹⁷⁰ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Dicionário da Língua Portuguesa*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, p. 1283.

¹⁷¹ Id. *Ibid.* p. 1283.

A seletividade apresenta-se como um valor a ser seguido, e o valor que determina a classificação dos diversos fatos jurídicos sujeitos à mesma hipótese de incidência, é a essencialidade¹⁷².

No dizer do Professor Paulo de Barros Carvalho, “aqui está o valor (essencialidade) que a Constituição indica, oferecendo o processo (seletividade) para obtê-lo”¹⁷³.

A palavra “essencialidade” se define como “qualidade ou estado de essencial”¹⁷⁴. “Essencial”, por sua vez, vamos ficar com o significado de “indispensável, necessário, importante”¹⁷⁵.

No campo tributário, essa idéia busca resgatar os remotos ideais dos filósofos gregos que pregavam o ideal de justiça distributiva, segundo a qual a desigualdade remunera cada um consoante os seus méritos¹⁷⁶.

O Professor Roque Carrazza afirma que o IPI, por decorrência da determinação de imposto seletivo, deve necessariamente ser instrumento de extrafiscalidade, estimulando a prática de operações necessárias, úteis ou convenientes à sociedade e, em contranota, onerando outras que não atendam tão de perto o interesse coletivo¹⁷⁷.

Para o Professor Eduardo Domingos Bottallo, “a consideração do princípio da seletividade do IPI é normalmente associada à idéia de atendimento de

¹⁷² A respeito, ver *O conceito de essencialidade como critério de tributação*, de Henry Tilbery. São Paulo: in: Estudos Tributários - Homenagem a Rubens Gomes de Souza, Resenha Tributária Ltda.

¹⁷³ *IPI – Comentários sobre as Regras Gerais de Interpretação da Tabela NBM/SH (TIPI/TAB)*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, nº 12, p.52, set. 1996.

¹⁷⁴ FERREIRA. *Novo Dicionário...*, cit., p. 574.

¹⁷⁵ Id. *Ibid.* p. 574.

¹⁷⁶ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 15.

¹⁷⁷ *Curso...*, cit., p. 82.

necessidades humanas, como alimentação, vestuário, medicamentos, habitação etc, as quais podem variar em função do tempo e do lugar.¹⁷⁸”

Dentro dessas características, o IPI, como instrumento de extrafiscalidade em razão do valor essencialidade, visa a realização de objetivos de justiça fiscal. Agora acreditamos ser o momento oportuno para respondermos a seguinte indagação: afinal, essa espécie normativa disposta na nossa Constituição Federal (seletividade em função da essencialidade) deve ser considerada como um princípio ou uma regra?

5.2 Seletividade: princípio ou regra?

Uma coisa é certa: a seletividade não mereceu o destaque da nossa doutrina tal como a não-cumulatividade.

O Professor Roque Antonio Carrazza se refere à seletividade como “princípio”, que “tem por escopo favorecer os consumidores finais, que são os que, de fato, suportam a carga econômica do IPI e do ICMS”¹⁷⁹.

Misabel Abreu Machado Derzi também se refere à seletividade do IPI como “princípio”. Afirma que “a Constituição de 1988 obriga a seletividade do IPI, sendo muito restrita a discricionariedade do legislador. É que nunca tínhamos tido antes, ao mesmo tempo, o princípio da capacidade econômica a inspirar

¹⁷⁸ *Fundamentos...*, cit., p. 62-63.

¹⁷⁹ *Curso...*, cit., p. 83.

genericamente a modelagem de todos os impostos (Art. 145, § 1º) e ainda o princípio da seletividade”¹⁸⁰.

Segundo Eduardo Domingos Bottallo “a regra que erige tal princípio em atributo inerente à exação ora considerada (art. 153, § 1º, I, da Constituição), longe de outorgar mera opção ao legislador ordinário, comete-lhe um dever ao qual ele não pode furtar-se no desempenho de sua competência tributária.”¹⁸¹

Para Ricardo Lobo Torres a seletividade “é um dos subprincípios da capacidade contributiva, a significar que o tributo deve incidir progressivamente na razão inversa da essencialidade dos produtos”¹⁸².

Discute-se agora a espécie normativa que regula a seletividade: princípio ou regra?

Ensina o Professor Humberto Ávila que as “normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos. Daí se afirmar que os dispositivos se constituem no objeto da interpretação; e as normas, no seu resultado”¹⁸³.

Quanto aos princípios ensina J. J. Gomes Canotilho:

*“Princípios são normas que exigem a realização de algo, da melhor forma possível, de acordo com as possibilidades fácticas e jurídicas. Os princípios não proíbem, permitem ou exigem algo em termos de ‘tudo ou nada’; impõem a optimização de um direito ou de um bem jurídico, tendo em conta a ‘reserva do possível’, fáctica ou jurídica”*¹⁸⁴.

¹⁸⁰ Notas ao *Direito ...*, cit., p. 348.

¹⁸¹ *Fundamentos...*, cit., p. 61-62.

¹⁸² *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 7ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 327.

¹⁸³ *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 4ª ed., 3ª tir. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 22.

¹⁸⁴ *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 4ª ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 1123.

Vejamos agora o conceito de regras nas lições do Professor Humberto

Ávila:

“são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectiva e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação de correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte e nos princípios que lhe são axiologicamente subjacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos”¹⁸⁵.

Para J. J. Gomes Canotilho regras “são normas que, verificados determinados pressupostos, exigem, proíbem ou permitem algo em termos definitivos, sem qualquer exceção (*direito definitivo*)”¹⁸⁶.

Dessa forma, no caso das regras há maior determinação do comportamento em razão do caráter descritivo ou definitório do enunciado prescritivo.

Pela exposição conclui-se que a classificação das espécies normativas estará ligada ao ponto de vista escolhido pelo aplicador, a quem cabe determinar quais os elementos que deverão ou não, ser privilegiados.

Nesse sentido, ao tratarmos da seletividade do IPI entendemos que estamos diante de um princípio, cuja finalidade é a realização da justiça fiscal.

Pela sua natureza indireta (IPI), dificuldades se apresentam para a consecução do valor justiça, uma vez que, pobres e ricos, indistintamente, haverão de pagá-lo de forma idêntica.

¹⁸⁵ *Teoria...*, cit., p. 70.

¹⁸⁶ *Direito...*, cit., p. 1123.

Assim, “a finalidade precípua da exigência constitucional, constante na seletividade em função da essencialidade dos produtos, será a de suavizar a injustiça do imposto, atenuando o impacto tributário que deve ser suportado pelas classes mais desprotegidas e onerando os bens de consumidos em padrões sociais mais altos”¹⁸⁷.

Dessa forma, a seletividade não é uma simples regra, mas sim, um princípio constitucional que ilumina os caminhos que deverão ser necessariamente percorridos pelo legislador para que se possa alcançar, efetivamente, a justiça fiscal.

Erigido à categoria de princípio do sistema tributário, o postulado da seletividade em função da essencialidade do produto se relaciona com outros princípios. Destacaremos aqui os princípios republicano, de igualdade, e da capacidade contributiva.

Ressaltamos também o princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação, revelado pela Professora Regina Helena Costa, “segundo o qual os diversos direitos e liberdades devem conviver harmonicamente com a atividade tributante do Estado”¹⁸⁸. É o que veremos a seguir.

¹⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Introdução ao Estudo do Imposto sobre Produtos Industrializados*. Revista de Direito Público. São Paulo, nº 11, p. 77, jan./mar. 1970.

¹⁸⁸ *Princípio...*, cit., p. 104.

5.3 Seletividade e o princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação

Apresentamos inicialmente pensamento de Norberto Bobbio:

Não faz muito tempo, um entrevistador – após uma longa conversa sobre as características de nosso tempo que despertam viva preocupação para o futuro da humanidade, sobretudo três, o aumento cada vez maior e até agora incontrolado da população, o aumento cada vez mais rápido e até agora incontrolado da degradação do ambiente, o aumento cada vez mais rápido, incontrolado e insensato do poder destrutivo dos armamentos – perguntou-me, no final, se, em meio a tantas previsíveis causas de infelicidade, eu via algum sinal positivo. Respondi que sim, que via pelos menos um desses sinais: a crescente importância atribuída, nos debates internacionais, entre homens de cultura e políticos, em seminários de estudos e em conferências governamentais, ao problema do reconhecimento dos direitos do homem”¹⁸⁹(grifamos).

Antônio Maurício da Cruz, reconhecendo que a Constituição prestigia valores que poderiam ser facilmente prejudicados por uma tributação indiscriminada do IPI, ensina que eles devem ser buscados na própria Constituição, quando trata “Da Ordem Econômica e Social” e também “Da Família, da Educação e da Cultura”¹⁹⁰.

¹⁸⁹ *A Era dos Direitos*, 2ª tir. Rio de Janeiro: Campus, 2004, p. 66.

¹⁹⁰ CRUZ, Antônio Maurício da. *O IPI – Limites Constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 76 e 77.

Está se referindo aos direitos fundamentais, ou seja, “aqueles considerados inerentes à própria natureza do homem”¹⁹¹, visando atender as suas necessidades vitais e às de sua família, tais como moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, e outros¹⁹².

A Constituição Federal, ao contemplar o salário mínimo, no inciso IV do seu art. 7º, assegura tais direitos¹⁹³.

Evidentemente que a tributação, que se caracteriza como a ação estatal de exigir tributos, atinge diretamente esses direitos fundamentais, mediante a eleição dos fatos que o legislador constituinte apreende nas regras-matrizes de incidência tributária.

A Professora Regina Helena Costa observa “que os direitos fundamentais dão suporte à atividade tributante do Estado, ao mesmo tempo em que configuram limites intransponíveis a essa mesma atividade”¹⁹⁴.

Dessa forma, “se a Lei Maior assegura o exercício de determinados direitos, que qualifica como fundamentais, não pode tolerar que a tributação, também constitucionalmente disciplinada, seja desempenhada em despreço a esses mesmos direitos”¹⁹⁵.

¹⁹¹ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 77.

¹⁹² O art. XXV, item 1, da *Declaração Universal dos Direitos Humanos*, adotada e proclamada pela Assembleia-Geral das Nações Unidas, em 1964, proclama que: *Todo homem tem direito a um padrão de vida capaz de assegurar a si e a sua família saúde e bem-estar, inclusive alimentação, vestuário, habitação, cuidados médicos e os serviços sociais indispensáveis, e direito à segurança em caso de desemprego, doença, invalidez, viuvez, velhice ou outros casos de perda dos meios de subsistência em circunstâncias fora de seu controle.*

¹⁹³ Art. 7º da CF:

São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:
(...)

IV – *salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender as suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para quaisquer fins.*

¹⁹⁴ *Imunidades...*, cit., p. 79.

¹⁹⁵ *Id. Ibid.*, p. 81.

Concentrando todo esse conhecimento, a Professora Regina Helena Costa traz à luz o *princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação*. “Trata-se de princípio implícito no texto constitucional, extraído das normas que afirmam os diversos direitos e liberdades individuais e coletivos nele consagrados, combinadas com aquelas que regem a atividade tributante”¹⁹⁶.

Tal princípio “projeta seus efeitos, inicialmente, no próprio Texto Fundamental. Todas as normas constitucionais vedatórias da tributação em determinadas situações ou em relação a determinadas pessoas, bem como aquelas garantidoras do exercício de direitos, representam sua aplicação, tais como as imunidades e os princípios tributários”¹⁹⁷.

Com tais ensinamentos podemos afirmar que o legislador constituinte, ao determinar que o IPI será seletivo, procurou também preservar os direitos fundamentais. Uma das formas da sua aplicação prática é a preservação do “mínimo vital”, não tolerando que os artigos de primeira necessidade sejam tributados.

5.4 Seletividade e o Princípio Republicano

Numa República - como ensina o Professor Roque Carrazza - “o Estado, longe de ser o senhor dos cidadãos, é o protetor supremo de seus interesses materiais e morais. Sua existência não representa um risco para as pessoas, mas um verdadeiro penhor de suas liberdades”.¹⁹⁸

¹⁹⁶ COSTA, Regina Helena. *Imunidades...*, cit., p. 39 e 81.

¹⁹⁷ COSTA, Regina Helena. *Princípio...*, cit., p. 105.

¹⁹⁸ *Curso...*, cit., p. 48.

Ainda nas lições do Professor Roque Carrazza, “República é o tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade”.¹⁹⁹

E o exercem conforme os mandamentos constitucionais. “A definição constitucional deve, também, estabelecer quais os interesses que o Estado incumbe zelar. A saber, na grande massa de possibilidades interventivas do Estado, tem ele o dever de atender a determinados interesses imediatos, que devem ser definidos na Constituição Federal e nas leis subseqüentes”.²⁰⁰

Lembra Geraldo Ataliba que “*a res publica* é de todos e para todos. Os poderes que de todos recebe devem traduzir-se em benefícios e encargos iguais para todos os cidadãos”.²⁰¹

É decorrência lógica do princípio republicano o da generalidade da tributação, através do qual a carga tributária, longe de ser imposta sem qualquer critério, alcança a todos com *isonomia* e *justiça*. Dessa forma, “o sacrifício econômico que o contribuinte deve suportar deve ser igual para todos os que se acham na mesma situação jurídica.”²⁰²

Assim, o princípio da seletividade em função da essencialidade do produto se traduz na aplicação do princípio republicano, que conduz à igualdade da tributação, onde, quem tem mais, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública.

¹⁹⁹ Ibid., p. 48.

²⁰⁰ OLIVEIRA, Regis Fernandes, HORVATH, Estevão. *Manual de Direito Financeiro*, 6ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 19-20.

²⁰¹ *Republica e Constituição*, 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 160.

²⁰² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso ...*, cit., p. 66.

5.5 Seletividade e o princípio da igualdade

Como vimos, o princípio republicano leva à igualdade da tributação, exigindo que os contribuintes, pessoa física, ou jurídica, recebam tratamento isonômico.

Para o Professor Celso Antonio Bandeira de Mello “a Lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar eqüitativamente todos os cidadãos. Este é o conceito político-ideológico absorvido pelo princípio da isonomia e juridicizado pelos textos constitucionais em geral, ou de todo modo assimilado pelos sistemas normativos vigentes”²⁰³.

Para o Professor Roque Carrazza, “quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. Será inconstitucional – por burla ao princípio republicano e ao da isonomia – a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas”²⁰⁴.

Com o norte firmemente apontado, o legislador constituinte foi mais incisivo quando tratou do IPI, determinando-o que seja seletivo, em função da essencialidade do produto, que se traduz também numa das formas de se atingir a isonomia no campo tributário.

²⁰³ *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3ª ed. 10ª tir. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 10.

²⁰⁴ *Curso...*, cit., p. 67.

5.6 Seletividade e o princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva está expresso no art. 145, 1º, da Constituição Federal²⁰⁵.

Aliomar Baleeiro, tratando dos fundamentos do imposto, afirma que “os governantes, monopolizadores do poder, embora doutrinariamente o exerçam em nome e para o bem dos governados, escolhem doutrinariamente as expressões da capacidade econômica, que devem ser atingidos pelos tributos”²⁰⁶.

Para a Professora Regina Helena Costa:

“o conceito de capacidade contributiva, ainda que o termo que o expressa padeça da ambigüidade e da imprecisão características da linguagem do direito positivo, pode ser singelamente definido como a aptidão da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação”²⁰⁷.

Dessa forma, o legislador, ao escolher as hipóteses de incidência dos impostos, toma fatos que denotam riqueza, atentando para os índices de capacidade econômica identificados pela Ciência das Finanças.

²⁰⁵ §1º do art. 145 da CF: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

²⁰⁶ *Uma introdução...*, cit., p. 274.

²⁰⁷ COSTA, Regina Helena. *Princípio...*, cit., p.107.

Tratando da aplicação do princípio da capacidade contributiva nos chamados impostos indiretos, Sainz de Bujanda reconhece que “es, sin duda, el más atormentado, desde el punto de vista de la justicia tributaria. En este campo es particularmente intensa la tensión entre los ideales fiscales y la realidad tributaria”²⁰⁸.

O Professor Luciano Amaro destaca que:

“não há nenhuma razão pela qual pudessem ser desconsiderados, no caso dos impostos indiretos, os valores que os princípios em análise buscam preservar, a pretexto de que a capacidade contributiva deva ser a do contribuinte de direito, ignorando-se o contribuinte ‘de fato’. Não fosse assim, o princípio poderia ser abandonado, para efeito de tributação de alimentos básicos e remédios, a pretexto de que os contribuintes de direito dos impostos aí incidentes são empresas de altíssimo poder econômico”²⁰⁹.

Mais contundente afirma que “é precisamente em atenção ao contribuinte ‘de fato’ que se põe outra das vertentes da capacidade contributiva no campo dos impostos indiretos, ou seja, o princípio da *seletividade*, segundo o qual o gravame deve ser inversamente proporcional à *essencialidade* do bem”²¹⁰.

Assim, quando a Constituição Federal determina que o imposto será seletivo, está, na realidade, confirmando o princípio da capacidade econômica em função da essencialidade do produto, nesses tipos de impostos (indiretos).

Para Misabel Derzi:

²⁰⁸ *Hacienda...*, cit., p. 210.

²⁰⁹ *Direito Tributário Brasileiro*. 5ª ed.. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 136.

²¹⁰ AMARO, Luciano. *Direito...*, cit., p. 136.

“o princípio da seletividade, tanto no impostos sobre produtos industrializados, como no imposto sobre operações de circulação de mercadorias, objetiva atender o princípio da capacidade econômica pela essencialidade dos produtos. Uma vez que esses tributos, embora pagos pelos contribuintes que ocupam o pólo passivo da relação tributária, são transferidos a terceiros – os consumidores – pelo mecanismo dos preços, a capacidade econômica de contribuir deve ser aferida pela manifestação de riqueza demonstrada com a aquisição do bem²¹¹”.

Dessa forma, a seletividade se constitui numa das formas da aplicação prática do princípio da capacidade contributiva nos chamados impostos indiretos. E como nos deparamos essa aplicação? Para desenvolvermos essa idéia, iniciaremos pela seletividade no ICMS.

5.7 Seletividade no ICMS

Pelo Mandamento Constitucional, o IPI é um imposto seletivo e não-cumulativo. Já, o ICMS, é um imposto não-cumulativo, com restrições, e que poderá ser seletivo.

A seletividade no IPI é absoluta. E quanto à seletividade no ICMS? Qual o alcance da regra que estabelece que o ICMS “poderá” ser seletivo?

Para resposta, voltemos ao tempo, quando da substituição do antigo imposto de vendas e consignações, pelo imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM).

²¹¹ Nota 2 ao *Direito...*, cit., p. 438.

A Comissão de Reforma²¹² responsável pela elaboração do anteprojeto que redundou na Emenda Constitucional nº 18 à Constituição de 1946, em seu primeiro relatório afirma que “ao tributo estadual, juridicamente assente, não sobre os produtos postos em circulação, mas sobre as operações por que esta se realiza, corresponde, ao contrário, caráter uniforme quanto a todas as mercadorias²¹³”.

Ainda pelo primeiro relatório da Comissão criada pela Portaria Ministro da Fazenda nº GB-30/65, na parte final do item 3/38, quando se referiu ao ICM e ao IPI, afirmou que “ambos são impostos sobre a circulação, distinguindo-se apenas pelas características extrínseca de ser genérica a incidência do primeiro, ao passo que a do segundo é específica a determinados negócios jurídicos²¹⁴”.

Assim, percebe-se que o que se buscou foi um imposto geral sobre vendas líquidas (ICM) e um outro seletivo que atinge determinados produtos (IPI), complementando-se. Essa é a situação que encontramos na maioria dos países.

Para Henry Tilbery, “uma das justificativas principais da existência de dois impostos paralelos sobre o movimento econômico de mercadorias, IPI e ICM (embora com fatos geradores diferentes) consiste no interesse da discriminação de rendas entre os três níveis de governo²¹⁵”.

Para José Washington Coelho:

“as relações causais entre os impostos sobre circulação de mercadorias e sobre produtos industrializados exigiram e permitiram o ajustamento de ambos dentro de um sistema de mútua complementação. Ao último reservou-se função disciplinadora do

²¹² A Comissão criada pela Portaria nº GB-30, de 27 de janeiro de 1965, do Ministro da Fazenda, era formada por Luiz Simões Lopes: Presidente; Rubens Gomes de Souza: Relator; Gerson Augusto da Silva: Secretário-Executivo; Sebastião Santana e Silva, Gilberto de Ulhôa Canto e Mario Henrique Simonsen: membros.

²¹³ FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS. *Reforma Tributária Nacional*. Rio de Janeiro: FGV, nº 17, 1966, p. 48.

²¹⁴ *Reforma...*, op. cit. p. 48.

²¹⁵ *O conceito...*, cit., p. 342.

consumo que melhor se compatibiliza com sua incidência jurídica sobre a produção. É no momento desta que a seletividade pode ser atuada objetivamente.

*Já o tributo sobre a circulação, que incide sobre as operações através das quais as mercadorias se movimentam, carrega o **dever da uniformidade** (alíquota uniforme para todas as mercadorias – art. 57). Evita-se, de modo objetivo, a tributação discriminatória em virtude da procedência ou do destino das mercadorias”²¹⁶ (grifo nosso).*

Foi justamente o que buscou o legislador constituinte: um imposto geral sobre venda (ICMS) e um imposto seletivo, sobre determinados produtos (IPI).

Confirmando nosso raciocínio, a Comissão de Reforma, no item 3/39 do seu relatório, afirma que:

“O reconhecimento dessa identidade substancial permite tratar os dois impostos em forma sistemática e complementar. Assim, ao tributo federal é reservada a função seletiva, disciplinadora dos consumos, mais consentânea com a sua incidência jurídica sobre a produção. Ao tributo estadual, juridicamente assente, não sôbre os produtos postos em circulação, mas sôbre as operações por que esta se realiza, corresponde, ao contrário, caráter uniforme quanto a tôdas as mercadorias. Restaura-se, portanto, regra omitida na vigente Constituição, mas necessária, inclusive para assegurar o pleno funcionamento da norma que proíbe a tributação discriminatória em razão da procedência ou do destino dos bens (art. 4º, nº II). Essa limitação seria fácil de infringir se êste impôsto pudesse onerar mais pesadamente os produtos típicos de outros Estados, ou os do próprio Estado, que, por suas naturezas, se destinem à circulação no país, ou à exportação para o estrangeiro; neste último caso, infringida seria,

²¹⁶ Código Tributário Nacional Interpretado. Rio de Janeiro: Correio da Manhã, 1968, p. 46.

igualmente, a competência federal específica e exclusiva, prevista no art. 9º, nº II”²¹⁷ (grifo nosso).

Com esse breve histórico, aliado à disposição constitucional do ICMS, procuraremos responder a pergunta feita no início, ou seja, qual o alcance da cláusula constitucional que informa que o ICMS “poderá” ser seletivo.

A Professora Regina Helena Costa, referindo-se ao IPI e ICMS, entende que se trata de uma regra obrigatória:

“Ambos os impostos, como se vê, apresentam como características a não-cumulatividade e a seletividade das alíquotas, que são, ao nosso ver, verdadeiras aplicações do princípio da capacidade contributiva. Observe-se que, embora a dicção constitucional seja distinta quanto à seletividade do ICMS – “poderá”, ao invés de “deverá”, aplicada ao IPI -, em ambas as hipóteses a regra é obrigatória, posto que a noção de “poder” em direito público corresponde sempre a um “dever” do Estado”²¹⁸.

Assim também leciona Misabel Derzi:

“o art. 155, § 2º, III, em sua literalidade, parece estabelecer a seletividade do ICMS como uma faculdade, diferentemente da imperatividade do mesmo princípio, em relação ao impostos sobre produtos industrializados (art. 153, § 3º, I).

Entretanto, uma interpretação sistemática da Constituição Federal, que consagra o princípio da igualdade e da capacidade contributiva, evidencia que o verbo ‘poderá’, utilizado na redação do art. 150, § 2º, III, como sói acontecer com muitas expressões legislativas, tem conotação de dever ou de imperatividade”²¹⁹.

²¹⁷ Reforma..., cit., p. 48-49.

²¹⁸ O princípio..., cit., p. 99.

²¹⁹ Nota 2 ao Direito..., cit., p. 438.

Concordamos com tal posicionamento porque entendemos que a seletividade em função da essencialidade do produto é idéia decorrente do princípio da capacidade contributiva, aplicável a todos os impostos. Entendemos, porém, que a seletividade do ICMS não visa o mesmo fim daquela para o IPI, daí a cláusula “poderá”.

A primeira distinção que estabelecemos é no tratamento constitucional desses dois impostos. O IPI é um imposto seletivo, em função da essencialidade do produto, e não-cumulativo, sem restrições. O ICMS é um imposto não-cumulativo, com restrições, e que poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Tem uma razão de ser esse tratamento constitucional, de um e de outro tributo. Essa razão visa preservar as características do ICMS. E quais são elas?

O ICMS é um tributo indireto, sobre operações de circulação de mercadorias, de incidência genérica e de caráter uniforme, de competência das unidades federadas. Essas características inviabilizam a aplicação de um imposto seletivo em função da essencialidade das mercadorias ou dos serviços, de forma plena, absoluta.

Para demonstrarmos a afirmação acima, trataremos inicialmente do conceito de “mercadorias”. Segundo lições de José Xavier Carvalho Mendonça, as coisas, quando objeto de troca, de circulação econômica, tomam o nome de mercadorias. Enquanto se acham na disposição do industrial, que a produz, chama-se produto, manufato, ou artefato, passando a ser mercadoria logo que é objeto de

comércio. Deixa essa condição logo que sai da circulação comercial, passando para o poder ou propriedade do consumidor²²⁰.

Diante das características do ICMS e de um conceito tão amplo de mercadoria, como aplicar o princípio da seletividade em função de sua essencialidade?

Sabemos que na tributação indireta, o valor essencialidade pode também ser atendido, de um lado, pela isenção ou aplicação de alíquotas menores para mercadorias indispensáveis e, de outro, pela graduação da alíquota conforme sua escala de utilidade.

Como vimos o ICMS é um imposto de incidência genérica e, como regra, de caráter uniforme. É imposto de sustentação financeira dos Estados. Sendo imposto de incidência genérica e de caráter uniforme, atinge, indiscriminadamente, todas as mercadorias, quando em circulação econômica, desde animais vivos, produtos do reino animal, vegetal e minerais, até as infinitas partes e peças, e materiais secundários.

Essa característica de incidência genérica do ICMS faz com que ele seja o esteio das receitas dos estados. Por tal razão deve-se buscar a proporção ideal entre a satisfação das necessidades individuais e as do estado, para custeio de suas tarefas.

Verificamos também, como regra, uma alíquota uniforme para quase todas as mercadorias, quer para as operações internas, quer para as interestaduais, evitando-se, assim, de modo objetivo, a tributação discriminatória em virtude da procedência ou do destino das mercadorias.

²²⁰ *Tratado de Direito Comercial Brasileiro*, 3ª ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1940, Parte 1, n. 5, v. V, p. 10.

Dentro dessa generalidade e uniformidade, não há como aplicar a seletividade de forma plena, absoluta, por um fator fundamental: a seletividade em função da essencialidade das mercadorias só pode ser auferida em razão das necessidades humanas. Em que momento pode ser auferida? No momento em que classificarmos determinada mercadoria como sendo de primeira necessidade (alimentos, roupa, medicamentos etc.), de semiluxo (fumo, diversões, artigos de esporte etc.) e de luxo (jóias, perfumes, certos tipos de bebidas e de automóveis etc.).

E como fazer essa classificação para as infinitas matérias primas, materiais secundários e de embalagens? Eis aqui a relatividade da seletividade sugerida ao ICMS, pois, para essas mercadorias seria impossível sua graduação em função da essencialidade e, dessa forma, sofrem uma incidência genérica e uniforme, para prestigiar outros direitos.

A cláusula “poderá” atribuída à seletividade do ICMS deve ser entendida da seguinte forma: absoluta, considerada como um dever, impondo a desoneração das mercadorias de primeira necessidade e tributando-se, de forma mais gravosa aquelas classificadas como de semiluxo, de luxo ou supérfluas; e relativa, quando diante das outras infinitas mercadorias objeto de mercancia, face a generalidade e uniformidade de sua incidência.

Essa é a grande diferença entre o ICMS e o IPI, como demonstraremos adiante. Tanto é assim que o Texto Maior, ao se referir ao ICMS, prevê que ele “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”, apresentando-se “mercadorias” no plural, característica de generalidade.

Esse raciocínio se coaduna com nosso o sistema constitucional e com o pensamento da Comissão de Reforma, conforme item 3/39 do seu relatório reproduzido linhas atrás²²¹.

Para ilustrar a realidade do nosso ICMS, selecionamos seis estados e algumas mercadorias e serviços. Vejamos, pelo quadro seguinte, como é aplicado o princípio da seletividade:

Mercadorias ou serviços	Alíquotas					
	SP	BA	ES	MG	PR	RS
Geral	18%	17%	17%	18%	18%	17%
Arroz e feijão	7%	7%	17%	12%	12%	12%
Ave e gado	12%	17%	17%	12%	12%	12%
Serviços de Comunicações	25%	25%	25%	25%	27%	30%
Energia elétrica residencial ²²²	25%	25%	25%	30%	27%	25%
Bebidas alcoólicas	25%	25%	25%	25%	27%	25%
Fumo	25%	25%	25%	25%	27%	25%
Perfumes	25%	25%	25%	25%	25%	25%

Constata-se que os estados atendem a determinação constitucional da seletividade quando se trata de mercadorias supérfluas, imprimindo maior graduação nas alíquotas.

²²¹ Reforma..., cit., p. 48-49.

²²² Os Estados costumam reduzir a alíquota incidente sobre energia elétrica, residencial, de baixo consumo.

Agora, em sentido contrário, o que encontramos é uma afronta ao Texto Maior, com a tributação de gêneros alimentícios de primeira necessidade (arroz e feijão) com alíquotas de 7% (SP, BA) e 12% (MG, PR e RS). Veja-se também a excessiva tributação no item energia elétrica.

Mesmo considerando o ICMS como principal esteio de suas finanças, deveriam os estados, na sua imposição, respeitar o princípio da seletividade, em obediência aos princípios maiores da igualdade e da capacidade contributiva, isentando os produtos de primeira necessidade.

O que encontramos, na prática, é uma disputa de força de determinados setores da economia com os governos estaduais. Quanto mais fortalecido, política e economicamente, maior vantagem ele leva, angariando algum benefício, quer pela isenção, quer pela redução da base de cálculo, ou pelo diferimento do imposto.

Podemos perceber que em algumas legislações estaduais, há mais benefícios em função da força política de determinado setor do que pela aplicação concreta do princípio da seletividade em função da essencialidade das mercadorias ou dos serviços. Essa é a seletividade no ICMS. Vejamos a seletividade no IPI.

5.8 Seletividade no IPI

Como afirmamos, elevado à categoria de princípio do sistema tributário, o mandamento de imposto seletivo em função da essencialidade do produto relaciona-se com outros princípios de relevo constitucional, dos quais já destacamos: o princípio republicano, da igualdade e o da capacidade contributiva.

Ao lado do princípio da capacidade contributiva, entendemos que a seletividade se traduz como princípio informador do IPI.

Essa forma de ver tem grandes repercussões não só na aplicação do próprio princípio da seletividade, como também no princípio da não-cumulatividade. Este deverá ser aplicado, necessariamente, depois de obedecido o princípio primeiro (seletividade). Uma nova visão se abre.

Daí a distinção que faz a Constituição Federal. O IPI é um imposto, primeiramente, seletivo. Aos produtos selecionados, aplica-se o princípio da não-cumulatividade. O ICMS é, primeiramente, um imposto não-cumulativo, com restrições, e poderá ser seletivo, pela diferenciação de alíquotas, em razão da classificação da mercadoria (primeira necessidade, semiluxo ou de luxo), dada à generalidade e uniformidade de sua tributação.

O que encontramos para o IPI na legislação infraconstitucional? Encontramos quase que o mesmo tratamento dado ao ICMS, como tributo de incidência genérica, mas com uma agravante, pois está atrelado à Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002.

Enquanto o ICMS alcança a grande maioria das mercadorias com uma alíquota uniforme (as alíquotas específicas visam atender ao princípio da seletividade), no IPI encontramos múltiplas alíquotas, cuja adequação (do produto) à tabela é de competência exclusiva da Administração Tributária. Torna-se então inevitável traçarmos algumas linhas sobre a TIPI.

5.8.1 Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI)

A TIPI aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002, tem por base a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM)²²³.

A NCM, por sua vez, constitui a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NBM/SH)²²⁴, que serve ao comércio internacional, cujo conteúdo foi aprovado em Convenção Internacional (Bruxelas, 14/06/1983), e que o Brasil aderiu em 31 de outubro de 1986.

Como tal, é fonte da interpretação da TIPI, onde, por expedientes artificiais, reparte “setores de objetos” em “subsetores específicos”, conforme determinado critério, fixando-se para cada classe não um nome, mas um número.

“Revestindo o caráter artificial de todas as classificações, a que estrutura a tabela de incidência do IPI criou uma outra realidade, reordenando a até então existente. Cada código, denota um conjunto de mercadorias e, idealmente, cada mercadoria tem um código ao qual se subsume. Algumas, mesmo semelhantes, exigem e recebem códigos distintos”²²⁵.

O Sistema Harmonizado, como aprovado na Convenção Internacional, opera com seis dígitos, correspondendo a posições e subposições de mercadorias²²⁶, “mas a NMB/SH (TIPI/TAB) sobrepõe-se àquele sistema para

²²³ Constante do Decreto nº 2.376, de 12 de novembro de 1997, com alterações posteriores.

²²⁴ Decreto nº 1.154, de 1º de março de 1971.

²²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *IPI – Comentários...*, cit., p. 57.

²²⁶ O código padrão denota uma classe de mercadorias que apresentam o mesmo atributo.

acrescentar-lhe matriz de subespécies, mediante a particularização de itens e de subitens”²²⁷.

A classificação adotada no Sistema Harmonizado oferece um panorama genérico dos produtos, considerados na conformidade de critérios técnicos das várias unidades, que tende à neutralidade axiológica, cuja finalidade é atender às exigências do comércio internacional.

Na transposição para nosso ordenamento positivo (TIPI), para atender à seletividade, deveria procurar classificar os produtos de acordo com avaliações nacionais, depositando nas subclasses os valores inerentes às nossas realidades, “em que a estimativa específica dos bens é sopesada em função do papel que seu aproveitamento representa para a sociedade brasileira, num dado momento histórico”²²⁸.

Não é o que acontece. A TIPI se apresenta de forma estática e elaborada com base nos caracteres técnicos dos produtos, sem levar em conta sua destinação, se distanciando do valor essencialidade. Como estruturada torna-se praticamente impossível atribuir valores em função da destinação dos produtos. Exigiriam novas e infinitas classificações, que já não seriam poucas, como poderemos observar nesta tabela elaborada com base na TIPI/2002.

²²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *IPI – Comentários...*, cit. p. 57.

²²⁸ Id. *Ibid.*, p. 58

Alíquotas aplicáveis	Produtos Classificados
NT	730
0	4778
2	765
3	6
4	58
5	1367
6	5
7	5
8	173
10	793
12	76
13	4
15	776
16	3
18	11
20	255
22	15
24	1
25	53
27	3
30	47
35	4
40	15
42	1
45	18
50	1
60	12
330	2
Total: 28	Total: 9977

O quadro mostra que a TIPI, nas suas vinte e uma seções, apresenta um total de 9.977 (nove mil, novecentos e setenta e sete) produtos, genericamente classificados. Desse total, 730 são considerados pela Administração Tributária como não-tributados, 4.778 com alíquotas zero e os restantes, 4.469 produtos, tributados por 26 alíquotas que variam entre 2% a 330%.

Essa classificação dos produtos na TIPI é de livre discricionariedade do Poder Executivo, inclusive no que se refere à conceituação de determinado produto como sendo industrializado ou não (N/T).

Podemos afirmar que a TIPI, tal como se apresenta, atende às mesmas necessidades do imposto de importação, que também tem Tarifa Externa Comum aplicada no Brasil (TEC), onde a destinação do produto não tem qualquer influência na tributação.

Para o IPI não deveria ser assim. A destinação do produto deve influenciar sua classificação fiscal, buscando alcançar o mandamento constitucional de imposto seletivo em função da essencialidade do produto.

Em regra o produto é tributado pela alíquota constante na TIPI. Há casos porém em que se aplica a tributação constante em Notas Complementares (NC), e nos “Ex” tarifários.

Os “Ex” tarifários visam atender a seletividade, e se referem a produtos pertencentes a uma determinada classificação fiscal, porém com alíquota diferenciada, que poderá ser maior ou menor de acordo com seu grau de essencialidade.

Será que a Administração Tributária tem conseguido atender ao valor essencialidade através dos “Ex” tarifários?

Selecionaremos um produto, e o percorreremos ao longo do tempo, para demonstrar que a Administração Tributária está no sentido oposto daquele indicado pelo valor essencialidade²²⁹.

No caso, as *embalagens plásticas* compreendidas no Capítulo 39 (*plásticos e suas obras*), classificadas no código 39.23.90.00 (Outros), nas TIPI em vigor nos anos 1989, 1997, 2001, 2002 e também na atual, de 2003.

1º momento: TIPI em vigência a partir de 1º de janeiro de 1989, aprovada pelo Decreto nº 97.410, de 23 de dezembro de 1988²³⁰.

39.23 - *Artigos de transporte ou de embalagens, de plásticos; rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes, de plástico*

[...]

3923.90 - *Outros*

3923.90.0100 – *Vasilhame para transporte de leite, de capacidade*

de até 300 litros – alíquota de ISENTO

3923.90.02.00 – *Canudos ou minitubos para acondicionamento*

de sêmen animal em doses e de aplicação em

inseminação artificial 16%

3923.90.99 – *Outros*

3923.99.01 – *Embalagens para produtos alimentícios – alíquota de 0%*

3923.99.02 – *Embalagens para produtos farmacêuticos – alíquota de 0%*

3923.99.03 – *Embalagens para produtos de perfumaria, toucador e*

cosméticos - alíquota de 8%

3923.99.99 – *Qualquer outro - alíquota de 8%*

²²⁹ O Decreto nº 4.679/2003 atribuiu competência para a Secretaria da Receita Federal para adequar, sempre que não implicar alteração de alíquota, a tabela às alterações promovidas na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) pela Câmara do Comércio Exterior. Antes da vigência dessa norma, a alteração da TIPI era atribuição exclusiva da Presidência da República.

²³⁰ Publicada no Suplemento ao DOU n. 246, 28.12.988.

2º momento: TIPI em vigência a partir de de 1º de janeiro de 1997, aprovada pelo Decreto nº 2.092, de 10 de dezembro de 1996²³¹:

39.23 - Artigos de transporte ou de **embalagens, de plásticos**; rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes, de plástico

[...]

3923.90.00 – **Outros** - alíquota de **15%**

Ex 01 – **Embalagens para produtos alimentícios** **0%**

Ex 02 – **Embalagens para produtos farmacêuticos** **0%**

Ex 03 – **Vasilhame para transporte de leite, de capacidade de 300 litros** **16%**

3º momento: TIPI em vigência a partir de 1º de abril de 2001, aprovada pelo Decreto nº 3.777, de 23 de março de 2001²³²:

39.23 - Artigos de transporte ou de **embalagens, de plásticos**; rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes, de plástico

3923.90.00 – **Outros** – alíquota de **15%**

Ex 01 – **Embalagens para produtos farmacêuticos** **0%**

4º momento: TIPI em vigência a partir de 1º de janeiro de 2002, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 30 de dezembro de 2001:

39.23 - Artigos de transporte ou de **embalagens, de plásticos**; rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes, de plástico

3923.90.00 – **Outros** – alíquota de **15%**

Ex 01 – **Embalagens para produtos farmacêuticos** **0%**

²³¹ Publicada no *DOU* n. 240, 11.12.1996, s. 1.

²³² Publicada no *DOU* n. 59-E, 26.02.2001, s. 1.

Momento atual: TIPI em vigência a partir de 1º de janeiro de 2003, aprovada pelo Decreto nº 5.542, de 26 de dezembro de 2002:

*39.23 - Artigos de transporte ou de **embalagens, de plásticos**; rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes, de plástico*

*3923.90.00 – **Outros** – alíquota de **15%***

Pelo demonstrado, constata-se que, num primeiro momento, a Administração Tributária procurou atender ao valor essencialidade em razão da destinação da embalagem.

Hoje esse critério (destinação) não é mais levado em conta. Tributa-se as embalagens plásticas com uma alíquota geral, de 15%.

Podemos afirmar que o IPI, atrelado à TIPI, não atende ao mandamento constitucional de imposto seletivo em função da essencialidade dos produtos. Pelo contrário: tal disposição, elevada à categoria de princípio constitucional, tem menos aplicabilidade daquela previsão da Constituição de 1946 (art. 15, II, § 1º), que determinava a isenção de imposto de consumo para os artigos que a lei classificava como mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.

Como estruturado pela TIPI o IPI está a servir interesses exclusivos do Poder Executivo, com finalidades arrecadatórias, e proporcionando, por sua característica, disputas de interesses de categorias econômicas, buscando alcançar algum de benefício fiscal, tais como alíquota zero, reduzida etc. E onde fica o valor essencialidade?

Eis aí o grande equívoco aplicado ao IPI. Isso é resultado da mentalidade advinda do antigo imposto sobre consumo, de competência da União. Como já relatamos, de início restrito a poucos e específicos produtos foi, paulatinamente, expandindo sua base de incidência, culminando esta escalada com a Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, que atrelou esse imposto interno à Tabela da Nomenclatura de Mercadorias de Bruxelas, cuja finalidade foi o de servir ao comércio internacional e às classificações aduaneiras. E isso permanece até os dias de hoje, com a TIPI, aprovada pelo Decreto n. 4.542, de 26 de dezembro de 2002.

A sucessão do imposto de consumo pelo IPI não foi universal, não transmitindo à União os mesmos direitos anteriores, quando se tributava o consumo de mercadorias, mas resultando sim, uma competência mais restrita, em respeito ao novo princípio de imposto seletivo em função da essencialidade do produto.

Já deixamos claro quando tratamos da seletividade do ICMS que, com a reforma constitucional de 1965, nosso sistema tributário, a exemplo do que vinha ocorrendo no mundo, albergou dois impostos sobre circulação, sendo um de incidência genérica (ICM) e outro, seletivo (IPI), com função disciplinadora de consumo, complementando-se, em busca do princípio maior da capacidade contributiva, que também deve ser prestigiado na aplicação dos impostos indiretos.

Esta é a moldura do ICMS e do IPI que se apresenta na atual Constituição.

Como já afirmamos, o Poder Executivo tem o poder supremo para definir o que seria ou não um produto industrializado, bem como alterar suas alíquotas. Apresenta, para justificar o princípio da seletividade, nada mais nada menos do que 27 alíquotas aplicadas a 9.247 produtos.

Por essa progressividade de alíquotas, tem-se pela doutrina, em geral, o cumprimento do princípio maior da seletividade do IPI. Pelo exposto, não concordamos com tal posicionamento. Eis nosso próximo assunto.

5.9 Seletividade e alíquotas seletivas

Para o Professor Estevão Horvath a progressividade é mais do que um mero critério, que uma simples técnica de tributação, é “a progressividade um princípio e, como tal deve ser interpretado e aplicado à matéria tributária”²³³.

A Professora Regina Helena Costa ensina “que a todos os impostos é possível imprimir-se a técnica da progressividade, uma vez que esta é exigência do próprio postulado da capacidade contributiva, igualmente aplicável a todos eles. Somente mediante a instituição de alíquotas progressivas faz-se a desigualação entre situações desiguais, cumprindo-se, outrossim, o princípio maior da igualdade (art. 150, II)”²³⁴.

Concordamos que a progressividade é um dos meios para se garantir o postulado da capacidade contributiva, que aliado a outros princípios, expressos ou implícitos, visam a consecução do ideal de justiça tributária.

E por tal conclusão perguntamos: se a técnica da progressividade se traduz numa manifestação prática do princípio da capacidade contributiva, aplicável a todos os impostos, qual a razão da determinação constitucional de imposto seletivo para o IPI?

²³³ *O princípio...*, cit., p. 116.

²³⁴ *O princípio...*, cit. p. 98.

Entendemos que essa exigência constitucional visa garantir a aplicação efetiva do princípio da capacidade contributiva nos impostos indiretos, caso do IPI, haja vista a polêmica na sua efetivação nesses tipos de tributos.

Trata-se do fenômeno da repercussão tributária, pelo qual o contribuinte *de "jure"* não é aquele que absorve o impacto da imposição tributária, que é repassada ao contribuinte "de fato".

Não vamos entrar na discussão sobre a relevância ou não, para o Direito, da classificação dos impostos em diretos e indiretos. Entretanto, tendo os impostos como seu princípio informador a capacidade contributiva, de uma forma ou de outra, não poderemos considerar o fenômeno da repercussão como puramente econômico. Nesse particular, nosso ordenamento jurídico não conflita com a realidade econômica, ao contrário, autoriza que tais tributos sejam transferidos, pelo mecanismo dos preços, aos consumidores.

Colocado à condição de imposto seletivo em função da essencialidade do produto, não podemos concordar que essa exigência possa se traduzir numa simples técnica de aplicação de alíquotas seletivas, pelo menos no tocante ao IPI. Tem que se constituir, necessariamente, em algo a mais.

Com esse posicionamento simplista a doutrina tem relegado importante princípio (seletividade), deixando ao livre arbítrio da Administração Tributária, o manejo de uma infinidade de alíquotas e produtos, da forma que melhor lhe convier.

A respeito, o Professor Paulo Roberto Cabral Nogueira é enfático ao afirmar que "esta conclusão deve ser rejeitada porque não corresponde à

determinação da Constituição, não a esgota, sequer a alcança em seu conteúdo normativo”²³⁵.

Nos posicionamos como o Professor Paulo Roberto Cabral Nogueira, pois entendemos que a seletividade do IPI não pode se traduzir numa simples aplicação de alíquotas seletivas. É muito mais do que isso!

As alíquotas seletivas se traduzem numa das formas de aplicação do princípio da seletividade depois de definidos os produtos que estarão sujeitos à incidência do imposto, em função da sua natureza.

Como vimos no Sistema Tributário Nacional, o IPI é um imposto seletivo em função da essencialidade do produto. Pela leitura do dispositivo constitucional, comparado com o ICMS, já encontramos uma diferença de tratamento. Para o ICMS, o legislador constituinte fala em seletividade em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. As palavras mercadorias e serviços são usadas no plural, dada a generalidade da incidência desse tipo de imposto.

Já, para o IPI, não se comporta assim o legislador constituinte. Ele fala em seletividade em função da essencialidade do produto, no singular. Isso reafirma que se deverá levar em conta a natureza do produto específico, justamente em função da sua essencialidade.

Para aplicação desse princípio, necessário se faz que o processo industrial a que foi submetido tenha atingido tal ponto que possibilite identificar sua natureza ou sua destinação e, por elas, aferir o valor essencialidade.

Alcançado pela incidência, em razão de sua essencialidade, ela se esgota. Sendo esse produto submetido a novo processo industrial, a incidência ou

²³⁵ *Do Imposto...*, cit., p. 75.

não sobre esse novo produto deverá estar condicionada também em função da sua essencialidade. Sofrendo nova incidência, aplica-se o mandamento constitucional de que o imposto “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”²³⁶.

O equívoco que ocorreu quanto ao IPI é o de procurar fundamentar o texto constitucional com base em procedimento de leis ordinárias e decretos.

O caminho é inverso. As leis ordinárias e mesmo as complementares são legítimas à medida que sejam constitucionais, segundo um princípio de aplicabilidade vertical. Como ensina Celso Bastos a Constituição “é o marco a partir do qual erige-se a ordem jurídica. Seria um contra-senso admitir-se que o que lhe vem abaixo – devendo portanto sofrer o seu influxo – viesse de repente a insurgir-se contra esta ordem lógica, fornecendo critérios para a inteligência do próprio preceito que lhe serve de fundamento de validade”²³⁷.

Nessa linha, leciona o Professor Paulo Roberto Cabral Nogueira que:

*“a fixação pela lei ordinária de alíquotas variáveis, se não contraria a Constituição, não é o que expressa a determinação do art. 21, § 3º, de que o imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos. Alíquotas variadas são compatíveis com a instituição de um imposto seletivo, mas não expressam sua natureza, não o caracterizam ou o definem como tal”*²³⁸.

Seguindo as trilhas do Professor Paulo Roberto Cabral Nogueira, a Constituição, como regra geral, não dispõe sobre o aspecto quantitativo do fato

²³⁶ Inciso II do § 3º do art. 153 da CF.

²³⁷ *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 100.

²³⁸ *Do Imposto...*, cit., p. 76.

gerador. Quando o faz, de forma particularizada, utiliza expressões de preciso conteúdo técnico-jurídico, como base de cálculo e alíquota²³⁹.

Assim, o confronto destas disposições com o mandamento da seletividade deixa claro que a Constituição, quando se refere ao imposto seletivo, não cuida de alíquotas.

Dessa forma, o princípio de imposto seletivo em função da essencialidade do produto se constitui numa verdadeira limitação ao poder de tributar. Estabelece também o critério a ser seguido, ou seja, o de selecionar os produtos em razão de sua essencialidade.

E essa seleção, que resulta em excluir da tributação os demais produtos, é competência de lei complementar, caso contrário o mandamento constitucional seria palavras vazias, contrariando os ensinamentos do Professor José Afonso da Silva, para quem “todas as normas constitucionais são dotadas de eficácia jurídica e imediatamente aplicáveis nos limites dessa eficácia”²⁴⁰.

É o que agora investigaremos: a eficácia da norma constitucional que determina que o IPI seja um imposto seletivo em função da essencialidade do produto.

²³⁹ *Do Imposto...*, p. 78.

²⁴⁰ *Aplicabilidade das normas constitucionais*, 6ª edição. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 259.

5.10 Eficácia do princípio

O princípio da seletividade em função da essencialidade do produto é o meio eficaz de aplicação, nos chamados impostos indiretos, daquel'outro princípio maior, o da capacidade contributiva, é dele que partiremos.

“No Brasil, após a Constituição Imperial, as Cartas de 1891, 1934 e 1937 mostraram-se tímidas ou omissas a respeito de algum dispositivo que prestigiasse o postulado da capacidade contributiva. Foi somente com a democrática Constituição de 1946 que o princípio ganhou o merecido realce, em face da dicção do art. 202, assim vazado: ‘Art. 202 – O tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte’”²⁴¹.

À época, muitas divergências surgiram acerca do alcance do preceito. Pela novidade, Themístocles Brandão Cavalcanti alertava que o dispositivo exigia interpretação porque a sua letra facilmente poderia conduzir a aplicações muito diversas²⁴².

Afirmava que o sentido da norma era ‘individualizar o imposto, atribuindo-lhe uma função política e colocando o critério fiscal sob a influência preponderante de sua repercussão no terreno social, subordinado o seu *quantum* à capacidade econômica do contribuinte’²⁴³.

²⁴¹ COSTA, Regina Helena. *Princípio...*, cit., p. 19.

²⁴² *A Constituição Federal comentada*, 2ª edição, revista e atualizada, v. IV. Rio de Janeiro: José Konfino, 1953, p. 234.

²⁴³ *Ibid.* p. 234.

Já para Alcino Pinto Falcão o dispositivo era um verdadeiro idiotismo, implicando apenas uma diretiva para o legislador ordinário, que seria o juiz exclusivo do “sempre que possível”.²⁴⁴

A Comissão de Reforma²⁴⁵ elaboradora do projeto, entendendo que o art. 202 da Constituição de 1946, era inócuo, e se tratava de simples regra programática²⁴⁶, apresentou proposta eliminando esse dispositivo do Texto Constitucional, consubstanciada na Emenda Constitucional 18, de 1.12.1965. E assim permaneceram a Carta de 1967 e a Emenda Constitucional 1/1969.

É de se ressaltar o entendimento de Amílcar de Araujo Falcão, para quem, mesmo não reproduzido expressamente no Texto Maior, o princípio da capacidade contributiva estava em pleno vigor, por decorrência do princípio mais amplo, da *isonomia*²⁴⁷.

A Constituição de 1988, em seu art. 145, § 1º²⁴⁸, tornou explícito o princípio da capacidade contributiva.

A Professora Regina Helena Costa afirma que, “genericamente, pode-se dizer que o grande efeito do princípio é limitar poder de tributar (aspecto negativo) e, em contrapartida, assegurar os direitos subjetivos do cidadão-contribuinte (aspecto positivo)”²⁴⁹.

²⁴⁴ *Constituição anotada*, v. III. Rio de Janeiro: José Konfino, 1957, p. 147.

²⁴⁵ Criada pela Portaria MF n. GB-30, de 27 de jan. de 1965.

²⁴⁶ *Reforma Tributária Nacional...*, cit., p. 62.

²⁴⁷ *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 68.

²⁴⁸ § 1º do art. 145 – “*Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte*”.

²⁴⁹ *Princípio...*, cit., p. 52.

Nesse ponto podemos adentrar no princípio da seletividade em função da essencialidade do produto, que se traduz numa das formas de aplicação do princípio da capacidade contributiva nos chamados tributos indiretos.

Para isso, voltemos à Constituição Federal de 1946, que não só realçou o princípio da capacidade contributiva, como também, no § 1º do seu art. 15²⁵⁰, buscou “uma aplicação prática desse mesmo princípio na área do Imposto de Consumo, mandando isentar desse imposto os artigos que a lei classificar como *mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica*”²⁵¹ (grifamos).

Esse dispositivo entrou na legislação infraconstitucional pela Lei n. 494/1948 (art. 3º), à qual seguiu-se diversos regulamentos (Decretos nºs. 26.149/1949, 45.422/1959).

A Lei n. 4.502/1956 tratou do assunto em seu art. 6º, dispondo que, “estão isentos do imposto, nos termos do art. 15, § 1º da Constituição, os produtos considerados como mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica, na forma das especificações constantes do Anexo I.”

Entretanto, conforme ensina Henry Tilbery:

“essa regra do art. 15, § 1º da Constituição de 1946 não foi seguida pela Constituição de 1967 e nem pela Emenda Constitucional nº 1 de 1969.

Ao invés disso, porém, a Emenda nº 18/65 introduziu no seu art. 11 § único, o princípio da seletividade em função da essencialidade, princípio esse que considero mais amplo, pois dá cobertura tanto à

²⁵⁰ “São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”.

²⁵¹ TILBERY, Henry. *O conceito...*, cit., p. 339.

isenção de produtos indispensáveis quanto à diferenciação das alíquotas de acordo com o grau de necessidade”²⁵².

Esse princípio passou da Emenda 18/65 para a Constituição de 1967, para a Emenda 1/1969 (transcrita no art. 48 do Código Tributário Nacional²⁵³) e, finalmente, para a atual Constituição.

O Professor Aliomar Baleeiro afirma que:

“discriminação ou sistema de alíquotas diferenciais por espécies de mercadorias. Praticamente trata de dispositivo programático, endereçado ao legislador ordinário, recomendando-lhe que estabeleça as alíquotas em razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias de consumo generalizado. Quanto mais sejam elas necessárias à alimentação, vestuário, à moradia, ao tratamento médico e higiênico das classes mais numerosos, tanto menores devem ser. O discricionarismo honesto do legislador, fiel ao espírito da Constituição, fará a seleção das mercadorias e a relatividade das alíquotas”²⁵⁴.

A postura de Misabel Derzi é outra:

“ao contrário do que registra ALIOMAR BALEEIRO à luz de Cartas anteriores, a Constituição de 1988 obriga a seletividade do IPI, sendo muito restrita a discricionariedade do legislador. É que nunca tínhamos tido antes, ao mesmo tempo, o princípio da capacidade econômica a inspirar genericamente a modelagem de todos os impostos (art. 145, § 1º) e ainda o princípio da seletividade.”²⁵⁵.

Para Sacha Calmom Navarro Coêlho:

²⁵² TILBERY, Henry. *O conceito...*, cit., p.340.

²⁵³ Art. 48 – “*O imposto é seletivo em função da essencialidade do produto*”.

²⁵⁴ *Direito...*, cit., p. 347.

²⁵⁵ Nota 3 ao *Direito...*, cit., p. 348-349.

“o conceito de mercadoria supérflua não fica ao alvedrio exclusivo do legislador. Adotada que seja a seletividade, tem o contribuinte o direito de provocar o Judiciário para que declare, à luz dos critérios técnicos e dos aspectos sociais da Nação, se esta ou aquela mercadoria é supérflua. Assim, o automóvel, em si, não é bem supérfluo, embora um carro Mercedes possa sê-lo. Do mesmo modo, feijão é gênero de primeira necessidade, e caviar é supérfluo”²⁵⁶.

Ensina também o Professor Eduardo Bottallo que, “para sua efetiva realização, no IPI, poderá ser buscada mediante a utilização de quaisquer técnicas que possam redundar na modificação quantitativa da carga tributária: sistema de alíquotas diferenciadas, variação de bases de cálculo, criação de incentivos fiscais e semelhantes”²⁵⁷.

Percorrido esse caminho, poderemos tratar agora da eficácia do princípio da seletividade. Para isso nos socorremos das lições do Professor José Afonso da Silva²⁵⁸.

Para ele “*aplicabilidade* significa qualidade do que é aplicável. No sentido jurídico, diz-se da norma que tem possibilidade de ser aplicada, isto é, as normas constitucionais que tem capacidade de produzir efeitos jurídicos”²⁵⁹.

Sobre a eficácia e aplicabilidade, ensina o Professor ainda que:

“as normas constitucionais devem ser consideradas sob três aspectos: a) normas constitucionais de eficácia plena e aplicabilidade imediata; b) normas constitucionais de eficácia contida e aplicabilidade imediata, mas passíveis de restrição; c) normas constitucionais de eficácia limitada ou reduzida, que, por seu lado, compreendem dois grupos: c.1) normas de eficácia limitada, definidoras de princípio

²⁵⁶ Comentário..., cit., p. 238.

²⁵⁷ Fundamento..., cit., p. 64.

²⁵⁸ Aplicabilidade..., cit.

²⁵⁹ Ibid., p. 13.

institutivo, que são aquelas que preverem esquemas genéricos de instituição de um órgão ou entidade, cuja estruturação definitiva o legislador constituinte deixou para a legislação ordinária; c.2) normas de eficácia limitada, definidoras de princípio programático, que são aquelas que traçam esquemas de fins sociais, que devem ser cumpridos pelo Estado, mediante uma providência normativa ou mesmo administrativa ulterior”²⁶⁰.

Em breve resumo, *normas constitucionais de eficácia plena* são as que receberam do constituinte normatividade suficiente à sua incidência imediata, não necessitando de providência normativa ulterior para sua aplicação, criando situações subjetivas de vantagem ou de vínculo, desde logo exigíveis.

As *normas de eficácia contidas* também receberam normatividade suficiente para reger os interesses que cogitam, necessitando porém, de meios normativos (leis, conceitos genéricos etc.) não destinados a desenvolver sua aplicabilidade, mas, ao contrário, permitindo limitações à eficácia e aplicabilidade. Tais normas criam situações subjetivas de vantagem, caracterizadas como direitos subjetivos positivos.

Normas de eficácia limitada são aquelas que não receberam normatividade suficiente para sua aplicação, deixando ao legislador ordinário a tarefa de completar a regulamentação da matéria nelas traçada em princípio ou esquema. Essas normas geram situações subjetivas de vínculo²⁶¹.

²⁶⁰ *Aplicabilidade...*, cit., p. 261-262.

²⁶¹ *Id. Ibid.*, p. 262.

Sobre as chamadas *normas programáticas* o Professor José Afonso da Silva demonstra seu caráter vinculante, especialmente no condicionamento da legislação infraconstitucional e da atividade discricionária da Administração e do Judiciário.

Conclui o Professor José Afonso da Silva que as normas programáticas têm eficácia jurídica imediata, direta e com vínculo nos casos seguintes:

- “I – estabelecem um dever para o legislador ordinário;*
- II – condicionam a legislação futura, com a consequência de serem inconstitucionais as leis ou atos que as ferirem;*
- III – informam a concepção do Estado e da sociedade e inspiram sua ordenação jurídica, mediante a atribuição de fins sociais, proteção dos valores da justiça social e revelação dos componentes do bem comum;*
- IV – constituem sentido teleológico para a interpretação, integração e aplicação das normas jurídicas;*
- V – condicionam a atividade discricionária da Administração e do Judiciário;*
- VI – criam situações jurídicas subjetivas, de vantagem ou de desvantagem [...]”²⁶².*

Jorge Miranda frisa que:

“entre normas preceptivas e normas programáticas (assim como entre normas exequíveis e normas não exequíveis por si mesmas) não há uma diferença de natureza ou de valor. Uma e outras são normas jurídicas e, desde logo, normas jurídico-constitucionais, integrantes de uma mesma e única ordem constitucional; nenhuma delas é mera proclamação política ou cláusula não vinculativa. As diferenças que

²⁶² *Aplicabilidade...*, cit., p. 164.

*existem são de estrutura e de projeção de cada norma no ordenamento.*²⁶³”

Entendemos que o princípio da seletividade não se trata de mera recomendação ao legislador ordinário. Seguindo as lições do Professor José Afonso da Silva, o classificamos como *normas constitucionais de eficácia plena*, que recebeu do constituinte normatividade suficiente à sua incidência imediata.

Este princípio determina que o IPI não deve incidir de forma geral, ampla e irrestrita, tal como se apresenta na TIPI. Ele se traduz também na aplicação prática do princípio da capacidade contributiva para o IPI, determinando, de imediato, a exclusão desse imposto nos produtos considerados como mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.

Por assegurar direitos subjetivos do cidadão, nossas considerações ampararam-se também no § 1º do seu art. 5º da Constituição Federal, que determina: “As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”.

²⁶³ *Manual de Direito Constitucional*, 2ª ed. Coimbra Limitada, 1982, p. 217.

CAPÍTULO 6

O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

6.1 Imposto multifásico cumulativo

Antes de tratarmos da não-cumulatividade percorreremos as formas de incidência que foram se conformando, ao longo do tempo, para tributar o ciclo econômico de produção e consumo composto de várias etapas: imposto multifásico cumulativo, imposto monofásico e imposto plurifásico sobre o valor agregado.

Nesse caminho será necessário lembrarmos dos estudos apresentados no segundo capítulo deste trabalho, quando tratamos da interpretação no Direito Tributário.

O imposto multifásico cumulativo é “cobrado em cada um das transações pelas quais a mercadoria passa desde a fonte de produção até entrega ao consumidor. O imposto pago numa transação não é levado em conta nas subsequentes, de modo que o ônus tributário se vai acumulando”²⁶⁴.

É o chamado efeito “cascata”. Embora “apresenta como vantagens a simplicidade, a facilidade de compreensão e de aplicação, a possibilidade de utilização de alíquotas mais baixas e a diluição do impacto tributário por um número

²⁶⁴ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 5.

maior de contribuinte – apresenta também, sérias desvantagens, tanto no plano interno como no internacional”²⁶⁵.

No plano interno, uma das mais importantes objeções a essa modalidade é que ela leva à verticalização das empresas, com finalidades exclusivamente fiscais. Quanto mais integrada verticalmente a empresa, menos tributo ser-lhe-á exigido, colocando-a em situação privilegiada frente a outras.

“Ademais, tendo em vista que a carga se torna mais pesada quanto mais longo for o ciclo de produção e de circulação, essa modalidade de tributo não propicia, ao consumidor – que é quem a suporta – ônus tributário uniforme, o que se torna mais grave em se tratando de produto essencial”²⁶⁶.

No plano internacional, esse tipo de imposto, além de não possibilitar a desoneração completa da exportação, por não permitir a quantificação do imposto cobrado num determinado bem, também privilegia o produto importado vendido ao consumidor, que poderá sofrer menor carga tributária que o nacional, submetido a várias incidências cumulativas.

6.2 Imposto monofásico

O imposto do tipo monofásico “é cobrado apenas uma vez, seja do produtor, seja do atacadista, seja do varejista, em um só ponto do processo de produção e distribuição”²⁶⁷.

²⁶⁵ SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. *A não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro*. In: GANDRA, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O Princípio da Não-cumulatividade*. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2004, p. 226.

²⁶⁶ Id. Ibid., p. 227.

²⁶⁷ COSTA, Alcides Jorge. *ICM...*, cit., p. 5.

“Essa técnica, de fato, permite conhecer com exatidão a proporcionalidade da carga tributária, sem que a sua adoção acarrete as distorções do tipo plurifásico cumulativo e o indesejável estímulo à verticalização das empresas”²⁶⁸.

As críticas que recebe se refere mais à concentração da responsabilidade pelo pagamento do imposto em uma única categoria.

“Se, por um lado, pode representar uma facilidade para a administração do tributo, por outro faz surgir um tendência significativa para a evasão, dada a necessidade de alíquotas elevadas para que se possa obter a mesma receita que seria arrecadada, no caso de um imposto único retalhista ou plurifásico não cumulativo”²⁶⁹.

6.3 Imposto plurifásico sobre o valor agregado

Segundo o Professor Paulo Celso Bergstrom Bonilha:

“as incidências, neste caso, também se operam em todas as fases do ciclo de produção e circulação, porém, em cada etapa, o gravame atinge somente o valor acrescido, isto é, a agregação de valor que o produto adquire em relação à etapa anterior. Assim, a soma do valor inicial e dos valores agregados nas várias etapas, até a entrega a consumo, deve corresponder ao valor total do produto nessa última etapa. Isto significa que a soma das incidências sucessivas sobre os

²⁶⁸ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM – Fundamentos da técnica não-cumulativa*. 1979, f. 5. São Paulo, Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 1979, São Paulo, 1979.

²⁶⁹ SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. *A não-cumulatividade...*, op. cit. p. 229.

*respectivos valores acrescidos deve equivaler a uma incidência global da alíquota sobre o valor ou preço final do produto*²⁷⁰.

No mesmo sentido o Professor Alcides Jorge Costa, para quem “o imposto recai, em cada transação, apenas sobre o valor acrescido à mercadoria pelo vendedor”²⁷¹.

Algumas desvantagens podem ser atribuídas a essa modalidade, embora suscetíveis de regularização ou controle, mediante providências administrativas.

Como desvantagens dessa modalidade o Professor Bonilha aponta:

“o inconveniente de se basear o controle do imposto na contabilidade dos contribuinte: caso esta não seja organizada e em bases fidedignas, avulta a possibilidade de evasão.

*De outra parte, o sistema não é muito flexível, pois não se compadece com isenções e alíquotas diferenciadas, que complicam a administração do tributo, visto que é fundamental o encadeamento entre as incidências parciais e sucessivas durante o ‘iter’ perpassado pelo produto desde a fonte produtora até a etapa final de venda ao consumidor*²⁷².

O cálculo do valor acrescido admite duas formas: “a *pura* ou sobre base real e sobre a base financeira”²⁷³.

A forma *pura* ou sobre base real é de difícil aplicação. “Ela pressupõe a adoção de métodos estatísticos e de avaliação de estoque, a fim de se apurar o valor acrescido mediante a dedução do valor da produção de um determinado

²⁷⁰ IPI e ICM..., cit., p. 6.

²⁷¹ ICMS..., cit., p. 6.

²⁷² BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. IPI e ICM..., cit., p. 7.

²⁷³ COSTA, Alcides Jorge. ICM..., cit., p. 25.

período (incluindo-se produtos vendidos e em estoque) da cifra correspondente aos gastos de aquisição das matérias-primas, materiais secundários e equipamentos utilizados na produção desses bens”²⁷⁴.

Esse método não é utilizado na prática, por ser de difícil aplicação, envolvendo controles semelhantes aos de avaliação dos estoques no fim do exercício.

Pela forma *financeira* de cálculo ensina Alcides Jorge Costa:

*“o valor acrescido é computado mediante dedução, do total das vendas de um período (quer de bens produzidos no período, quer já existentes em seu início), das aquisições de matérias primas e materiais secundários no mesmo período (quer utilizadas, quer as existentes em estoque ao fim do período); o tratamento dos investimentos depende do tipo de imposto. Esta é a forma adotada por motivos de ordem prática”*²⁷⁵.

Por esta forma (sobre a *base financeira*), temos dois métodos de cálculo do valor acrescido: o *da adição* e o *de subtração*.

Pelo *método da adição*, somam-se todos os componentes do valor acrescido de uma empresa em um determinado período (salários, juros, lucro líquido, depreciações etc.).

O *método de subtração* pode ser utilizado através de duas variantes: “*base sobre base*” e a de “*imposto sobre imposto*”.

²⁷⁴ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPi e ICM...*, cit., p. 8.

²⁷⁵ COSTA, Alcides Jorge. *ICM...*, cit., p. 25.

Pelo *método da subtração variante base sobre base*, o valor acrescido resulta da diferença entre o valor das vendas e o montante das aquisições no mesmo período.

Neste método, o efeito da alíquota circunscreve-se a operação à que foi aplicada. Assim, as reduções de alíquotas ou isenções no meio do ciclo beneficiam o consumidor final.

Pelo *método de subtração variante imposto sobre imposto*, “o valor acrescido obtém-se deduzindo do imposto a pagar o imposto que incidiu sobre os bens adquiridos no mesmo período. Desnecessário acrescentar que, em qualquer das variantes, as deduções dependem do tipo de imposto: renda, consumo, produto bruto”²⁷⁶.

O método geralmente utilizado é o de *imposto sobre imposto*.

Neste método, uma alíquota inferior ou uma isenção no meio do ciclo de produção e circulação não beneficia o consumidor, porque a diferença a menor de imposto é recuperada com as incidências posteriores.

Apontadas as formas e métodos, vejamos agora o tratamento dispensado aos bens de produção, que se incorporam ao ativo fixo.

Num imposto de vendas tipo valor acrescido, sempre se deduz das vendas o valor das matérias-primas e materiais secundários utilizados diretamente na produção.

²⁷⁶ COSTA, Alcides Jorge. *ICM...*, cit., p. 26.

Questão que se coloca é quanto ao tratamento dispensado aos bens de produção, isto é, os investimentos do ativo fixo, pois interfere diretamente na forma de cálculo.

Assim, em razão do tratamento dispensado aos bens de produção (ativo fixo), temos três posições em relação à dedução destes bens: dedução total do valor; dedução do valor equivalente à depreciação dos bens; e não dedução (nem dos bens nem da depreciação).

Com tais alternativas com foco nos consumidores dos bens produzidos, teremos, no primeiro caso (dedução total), um imposto que tem por base a despesa total dos consumidores, equivalente a um tributo sobre o consumo.

Na segunda hipótese (dedução da depreciação do ativo fixo), a base total do imposto (pressupondo-se ter este um caráter de generalidade vertical e horizontal²⁷⁷) é igual a renda nacional, donde “conclui-se que o imposto equivale, sob o aspecto macroeconômico, a um imposto sobre a renda, cobrado a uma alíquota uniforme, sem isenções e sem ajustes resultantes da personalização. Daí sua denominação de imposto de valor acrescido tipo renda”²⁷⁸.

No terceiro caso (não dedutibilidade do valor dos investimentos em bens do ativo fixo nem de sua quota de depreciação), “a base global do tributo equivale ao total das vendas de varejo mais as vendas de bens instrumentais; por isso o nome de imposto de valor acrescido tipo produto bruto”²⁷⁹.

²⁷⁷ Por generalidade no plano vertical entendemos a extensão do imposto a todas as fases do ciclo de comercialização e da produção; por generalidade horizontal, a extensão do imposto à venda de quaisquer bens.

²⁷⁸ COSTA, Alcides Jorge. *ICM...*, cit., p. 25.

²⁷⁹ COSTA, Alcides Jorge. *ICM...*, cit., p. 25.

Buscando clarificar nosso caminho, vamos traçar um rápido paralelo entre o IPI e o ICMS.

6.4 IPI e ICMS

No Brasil, o primeiro tributo a adotar a não-cumulatividade foi o imposto de consumo (Leis n. 297/56 e 4.502/64, art. 25). Era regra era infraconstitucional.

Tornou-se princípio constitucional na Constituição de 1946, em razão da Emenda 18/65, alcançando o IPI e o ICM. Manteve-se nas Constituições de 1967 e 1969.

A Constituição de 1988 realça o princípio da não-cumulatividade no inciso II do § 3º art. 153, para o IPI, e no inciso I § 2º do art. 155, para o ICMS.

Como já argumentamos, pelas características de cada um desses impostos, não podemos generalizar a aplicação do princípio da não-cumulatividade.

O IPI é um imposto seletivo e não cumulativo. Já o ICMS é um imposto não-cumulativo e seletivo, com restrições.

O ICMS é um tributo da Federação Brasileira, de natureza mais fiscal do que extrafiscal, que se estende desde o ciclo da produção ao do varejo, atingindo todas as mercadorias e determinados serviços.

Constitucionalmente o ICMS incide sobre atos jurídicos (compra e venda, consignação, permuta etc.), estando vinculado à mercancia.

Calcula-se o ICMS pela apuração da diferença entre o imposto pago na entrada da mercadoria no estabelecimento (crédito) e o valor do imposto devido na

saída (débito), podendo ocorrer ou não o valor acrescido. Neste aspecto, o ICMS é um tributo juridicamente neutro quanto ao valor acrescido.

O IPI não incide, constitucionalmente, sobre operações. Sua hipótese de incidência recai sobre produtos industrializados, que entra na composição do suporte fático como condição necessária, não porém suficiente (tem que haver agregação de valor), para a integração obrigacional do IPI.

A sua base de cálculo (art. 47 do CTN) é o preço do produto ou o valor da operação.

E pelo princípio da não-cumulatividade busca-se evitar a superposição do tributo, a chamada incidência em cascata, através da técnica do creditamento.

Como nos referimos à não-cumulatividade como princípio, é chegada a hora, antes de prosseguirmos, de respondermos a mesma indagação que fizemos quando tratamos da seletividade: como devemos classificar essa espécie normativa (não-cumulatividade): de princípio ou de regra?

6.5 Não-cumulatividade: princípio ou regra?

Diferentemente da seletividade, com poucas abordagens doutrinárias e jurisprudenciais, o tema da não-cumulatividade é assunto constante em nossa doutrina.

E qual a espécie dessa norma que dispõe que o IPI será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores?²⁸⁰ Princípio ou regra?

O Professor Paulo de Barros Carvalho nos mostra quatro usos distintos, em Direito, do termo “princípios”:

a) como norma de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. Nos dois primeiros, temos ‘princípio’ como ‘norma’; enquanto nos dois últimos, ‘princípio’ como ‘valor’ ou como ‘critério objetivo’.”²⁸¹

Esclarece a importância de distinguirmos no enunciado prescritivo a presença de um “valor” ou “limite objetivo”:

“O deparar-se com valores leva o intérprete, necessariamente, a esse mundo de subjetividades, mesmo porque eles se entrelaçam formando redes cada vez mais complexas, que dificultam a percepção da hierarquia e tornam a análise uma função das ideologias dos sujeitos cognoscentes.

Quanto aos ‘limites objetivos’, nada disso entra em jogo, ficando muito mais simples a construção do sentido dos enunciados.

[...]

Atente-se para o seguinte: os ‘limites objetivos’ são postos para atingir certas metas, certos fins.”²⁸²

²⁸⁰ Inciso II do § 3º do art. 153 da Constituição Federal.

²⁸¹ *Curso...*, cit., p. 142.

²⁸² *Ibid.* pp. 143-144.

Questionando se a não-cumulatividade é um valor constitucional ou um limite objetivo que se quer cumprido por todos os sujeitos envolvidos na atividade de implantação do sistema tributário nacional, afirma que “o princípio da não-cumulatividade dista de ser um valor. É um ‘limite objetivo’, mas que se volta, mediamente, à realização de certos valores, como o da justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado, o da uniformidade na distribuição da carga tributária.”²⁸³ Leciona ainda que:

“No plano do conteúdo, atinando-se à substância semântica do aludido princípio, a não-cumulatividade representa uma técnica mediante a qual o valor do imposto incidente numa operação poderá ser abatido do montante estipulado na operação subsequente, computando-se tudo em determinados intervalos de tempo.”²⁸⁴

Tratando do antigo ICM o Professor Alcides Jorge Costa se refere a princípio, afirmando que a não-cumulatividade torna imperativo que os Estados admitam o creditamento quando no meio do ciclo ocorrer operações isentas.²⁸⁵

Para o Professor José Eduardo Soares de Melo “a cláusula constitucional da não-cumulatividade não consubstancia mera norma programática, não traduz recomendação, nem apresenta cunho didático ou ilustrativo, representando obrigação cometida aos destinatários da relação jurídico-tributária (poder público e sujeito passivo). A apropriação dos valores tributários não pode constituir mera faculdade outorgada ao contribuinte, de cunho discricionário.”²⁸⁶

²⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, nº 33, p. 156, jun. 1998.

²⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Isenções...*, cit., p. 164.

²⁸⁵ *ICM...*, cit., p. 158.

²⁸⁶ *O Princípio da não-cumulatividade tributária. Limites constitucionais face à legislação ordinária*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O princípio da Não-Cumulatividade*. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2004, p. 201.

Ensina também que o princípio da não-cumulatividade do IPI e do ICMS tem como destinatário o legislador complementar, as pessoas jurídicas competentes, e os respectivos contribuintes.²⁸⁷

Esse também é o entendimento da Professora Misabel Abreu Machado Derzi, alertando ainda que, “apesar de a Constituição Federal, nos artigos 153, § 3º, II e 155, § 2º, I, consagrar expressamente o princípio da não-cumulatividade de forma ampla, a legislação constitucional reduziu-o, concedendo crédito apenas físico, limitando aos insumos que se incorporarem ao produto final ou se consumirem inteiramente no curso do processo de produção.”²⁸⁸

Para o Professor Hugo de Brito Machado a expressão não-cumulatividade pode ser vista como *princípio* (quando enunciada de forma genérica) e também como *técnica* (modo pelo qual se realiza o princípio).²⁸⁹

Assim também ensina o Professor Eduardo Domingos Bottallo. Afirma que o princípio da não-cumulatividade, por estar sua estrutura básica compreendida no texto da Constituição, não pode ter seu alcance restringido ou afastado, seja por normas infraconstitucionais, seja por mero labor exegético. É “técnica que se volta contra a União, na medida em que cada incidência do imposto determina, inexoravelmente, o surgimento de uma relação de crédito”.²⁹⁰

²⁸⁷ Princípio da não-cumulatividade dos tributos. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, nº 49, p. 146, jul./set. 1989.

²⁸⁸ *Primeira aproximação da Lei Complementar 87/96 sob o ângulo do Princípio da Não-cumulatividade*, In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ICMS e a LC 87/96*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 96.

²⁸⁹ *Virtudes e defeitos da não-cumulatividade no sistema tributário brasileiro*, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O princípio da não-cumulatividade*. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2004, p. 72.

²⁹⁰ *Fundamentos do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 43-44.

Para o Professor Ricardo Lobo Torres a não-cumulatividade é um subprincípio dos diversos princípios de justiça que governam os impostos sobre o valor acrescido. Afirma que:

“Não é um verdadeiro princípio porque jurídico porque lhe faltam as suas características básicas, a saber: a) a imbricação com os princípios morais; b) a dimensão de peso, que permite a ponderação de interesses. A não-cumulatividade contém características de regra. Cumpre operacionalizar, mediante técnica desenvolvida pela Ciências das Finanças, a concretização de todos os princípios de justiça que informam os impostos sobre o valor acrescido ...”²⁹¹

Já para o Professor José Souto Maior Borges a incumulatividade não é um princípio:

“Trata de simples regra. Se princípio constitucional fora, ela permearia todo o subconjunto das normas constitucionais sobre matéria tributária, condicionando-lhes a exegese. Precisamente porque não o é, tais regras sobre a incumulatividade sequer são aplicáveis indistintamente ao IPI e ICMS. Cada um desses impostos tem, relativamente ao crédito fiscal, regras próprias; regras que são aplicáveis exclusivamente ao IPI ou ao ICMS (alternativa de exclusão, entenda-se). Regras restritivas que são aplicáveis ao ICMS não se aplicam ao IPI.”²⁹²

Conclui o Professor que o fato de não se constituir princípio em nada afeta a hierarquia constitucional da não-cumulatividade, pois há agravo à

²⁹¹ *O Princípio da não-cumulatividade e o IVA no Direito Comparado*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O princípio da não-cumulatividade*. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2004, p. 144.

²⁹² Crédito do IPI relativo a insumo isento. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, nº 48, p. 160, set.1999.

Constituição tanto no descumprimento de seus princípios, quanto no de suas regras.²⁹³

Observamos que a não-cumulatividade não é uma simples regra, mas sim, um princípio constitucional, entendido aqui em seu sentido amplo, que realiza o caráter de “limite objetivo”. Participa como alicerce da tributação do IPI, como rota a ser seguida pelo legislador, na busca da realização de valores, como o da justiça da tributação e do respeito da capacidade contributiva do administrado.

Recai sobre o conjunto das operações econômicas entre os vários setores da vida social, para que o impacto da percussão tributária não provoque certas distorções já conhecidas pela experiência histórica, como a tributação em cascata, com efeitos danosos na apuração dos preços e crescimento estimulado na aceleração inflacionária.²⁹⁴

É de conhecimento geral os malefícios econômicos decorrentes da superposição de imposto em cascata, de incidências repetidas sobre bases de cálculo cada vez mais elevadas pelas adições de novas margens de lucros, novas despesas, e do próprio imposto.

Além da desigualdade de tratamento que dispensa aos produtos cujo circuito de produção são de amplitude diversas, coloca também o produto que advém do exterior, para fins de comercialização direta ao consumidor, em posição privilegiada em relação ao produto aqui produzido, prejudicando a indústria nacional.

²⁹³ Ibid. p. 160.

²⁹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Isenções...*, cit., p.156.

O sentido da não-cumulatividade, enquanto princípio que atende a fins econômicos, constitui diretriz para a política fiscal, visando a justiça tributária consagrada pela Lei Suprema.

Como princípio que realiza o caráter de “limite objetivo”, “desfruta de *status* privilegiado, não podendo sofrer qualquer alteração por força de preceitos jurídicos infra-constitucionais”²⁹⁵, pois conforme disposto na Constituição Federal esse limite é de verificação pronta e imediata, prescindindo, assim, de regra infraconstitucional concretizadora. É norma auto-aplicável.

Por se constituir a não-cumulatividade, categoria econômica e jurídica, precisamente porque constitucionalmente prevista, deve ser estudada, também, respeitando o princípio primeiro, da seletividade. É dessa forma que seguiremos.

6.6 Não-cumulatividade e seletividade

Há vasta bibliografia onde o princípio da não-cumulatividade é tratado de forma estanque, como se fosse a única característica do IPI, deixando o princípio da seletividade em segundo plano. Os estudos que se apresentam a respeito tratam de um ou de outro princípio, sempre isoladamente.

A nosso ver um princípio (não-cumulatividade) decorre do outro (seletividade), não sendo possível estudá-los isoladamente.

²⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Isenções...*, cit., p. 163.

Para chegarmos ao princípio constitucional da não-cumulatividade, é mister que já tenhamos percorrido o caminho do princípio da seletividade, caso contrário, estaremos nos distanciando do Texto Constitucional.

Como já afirmamos, através do princípio da seletividade o legislador complementar seleciona determinados produtos, excluindo os demais.

Essa seleção é em função da essencialidade do produto. Essa limitação constitucional, por si só, determina que, para selecionar e, após, graduar a tributação com as alíquotas, deveremos estar diante de um produto industrializado que nos forneça condições de examinar seu grau de essencialidade, ou então que, pela sua destinação, seja possível aferir esse valor (essencialidade). Se nos encontrarmos diante de matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, indiscriminadamente, não teremos ainda como falar em essencialidade, pois muitas finalidades poderão ser dadas a tais produtos.

Esse é o primeiro e importante destaque que fazemos da influência do princípio da seletividade, em função da essencialidade do produto, no estudo do princípio constitucional da não-cumulatividade.

Em obediência à Constituição, o IPI deve estar restrito a poucos e determinados produtos que, pela sua natureza e estado em que se encontram, ou pela sua destinação, é possível a aferir o seu grau de essencialidade, buscando alcançar o consumo de produtos que por si só exteriorizam comportamento suntuário ou supérfluo, ou que representam capacidade econômica pelo seu alto valor, e não sofrendo a incidência genérica como hoje se apresenta, imposta pela TIPI.

Como vimos, essa incidência genérica é um resquício da antiga mentalidade de que o IPI sucedeu ao imposto de consumo, que era cobrado por meio da utilização de uma tabela, onde as alíquotas variavam ao sabor de critérios de política fiscal. Lembremos que, na época, detinha a União tal competência. Entretanto, essa situação não persistiu após a atual Constituição, que determina que o IPI é um imposto seletivo e não-cumulativo.

Nessa linha de raciocínio, deve o aspecto material de sua hipótese de incidência, por mandamento constitucional (imposto seletivo), constar um produto industrializado que, pela sua natureza ou destinação, permita medir seu grau de essencialidade. Não sendo possível tal aferição, não deve sofrer incidência, por se constituir tal postulado (seletividade) uma limitação constitucional ao poder de tributar.

Essa função (selecionar) cabe ao legislador complementar. Se não fosse assim o atual dispositivo constitucional (seletividade) teria menor aplicabilidade do que teve seu sucessor, que recebeu pouca consideração por parte do legislador ordinário.

À época do imposto de consumo o § 1º do art. 15 da Constituição Federal dispunha que:

“São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”.

Como já afirmamos, mesmo que se entenda que houve sucessão do IPI pelo imposto de consumo, essa sucessão resultou em uma competência mais restrita, justamente por decorrência do princípio constitucional de imposto seletivo, em função da essencialidade do produto.

Identificados por lei complementar os produtos sujeitos ao IPI, outra limitação terá o legislador ordinário: respeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

Creio que essa é a essência do IPI, no que pertine à seletividade e não-cumulatividade.

O grande problema que nos deparamos hoje é com a aquisição, pelo industrial, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, isentos, com alíquotas zero ou tributados com as mais variadas alíquotas, que serão utilizados em novo processo industrial do qual resulta num produto sujeito à uma alíquota mais diferente ainda.

Pelo Mandamento Constitucional não se tributa as matérias-primas, os materiais secundários ou o material de embalagem, indiscriminadamente. Tributa-se sim, o produto industrializado que, pelo estado em que se encontra, ou então, pela sua destinação, é possível aferir o seu grau de essencialidade.

De um lado temos os produtos classificados como de primeira necessidade que, por aplicação direta do princípio da seletividade em função da essencialidade, reforço do princípio da capacidade contributiva, já exclui, de imediato, do alcance do IPI.

Resta definir o consumo de produtos que revelam riqueza, e dentre estes, aplicar as alíquotas que os diferenciam. Aqui cabe a discricionariedade do legislador ordinário, de graduação das alíquotas, sempre dentro dos limites traçados pela lei e aos produtos que selecionar.

Estando no campo de incidência do IPI, uma vez ocorrido o fato gerador, estará consumada a tributação sobre o produto, podendo o mesmo vir a ser

empregado em novo processo de industrialização. Nessa hipótese, o novo produto estará ou não sujeito à nova incidência do IPI em função também do valor essencialidade, aplicando-se o disposto no inciso II do § 3º do art. 153 da CF, no que se refere à compensação.

Esse é o Mandamento Constitucional! Infelizmente o que encontramos na legislação infraconstitucional está longe de atender tal postulado que, por inércia e comodismo da nossa doutrina, vem se perpetuando.

Nossa legislação infraconstitucional está com vestimenta velha, do antigo imposto de consumo, onde a União detinha competência ampla.

Pela atual Constituição, o contribuinte do IPI deve ser o industrial (ou quem a ele a lei se equiparar) que promova a industrialização dos produtos selecionados em lei complementar, em função de sua essencialidade.

Tal circunstância eliminaria, em muito, as distorções e discussões que hoje encontramos na aplicação do princípio da não-cumulatividade, advindas, principalmente, da extensa lista constante da TIPI com produtos não-tributados, com alíquota zero, ou então tributados com as mais variadas alíquotas (de 2% a 330%), alcançando desde as partes e peças até os produtos acabados, indiscriminadamente.

E como alcançar o Mandamento Constitucional da não-cumulatividade diante dessa incidência generalizada, com as mais variadas alíquotas e infinidade de produtos não-tributados, determinados por exclusivos critérios de interesse do Poder Executivo?

Para resposta iremos, primeiramente, demonstrar qual sua forma de aplicação (não-cumulatividade) no IPI.

6.7 O IPI e o imposto sobre valor agregado

Afinal, pela dicção constitucional, o IPI se caracteriza ou não como um imposto sobre o valor agregado? Qual o alcance do termo “valor agregado”? A nosso ver, antes de qualquer discussão sobre o aproveitamento ou não do crédito presumido do IPI, deveremos, necessariamente, responder a indagação acima. Será a base, a premissa, sobre a qual construiremos toda argumentação.

Iniciaremos pelas lições de Aliomar Baleeiro:

“No Brasil, a técnica de imposição ‘valor acrescido’ começou a partir de 1958 com o imposto de consumo.

Depois da Emenda nº 18/65, tornou-se constitucionalmente obrigatória, tanto para esse tributo, quanto para o ICM, extinguindo-se a anterior, cumulativa, ou ‘a cascades’, pela qual o imposto indireto e real se tornava ainda mais regressivo e odioso para as classes de menor capacidade econômica. De cada operação a tributar, abate-se idêntico imposto já pago nas operações ou incidências anteriores.

*O art. 49, em termos econômicos, manda que na base de cálculo do IPI, deduzam-se do valor do output, isto é, do produto acabado, a ser tributado, o quantum do mesmo imposto suportado pelas matérias-primas, que, como imput, o industrial empregou para fabricá-lo. A tanto **equivale calcular o imposto sobre o total, mas deduzir igual imposto pago pelas operações anteriores sobre o mesmo volume de mercadorias. Assim, o IPI incide apenas sobre a diferença a maior ou ‘valor acrescido’ pelo contribuinte. Este o objetivo do constituinte a aclarar os aplicadores e julgadores**”²⁹⁶(grifamos).*

²⁹⁶ *Direito...*, cit., p. 353.

Sacha Calmom Navarro Coêlho e Misabel Abreu Machado Derzi

ensinam que:

*“todos os sistemas jurídicos procuram preservar e assimilar certos efeitos econômicos comuns tanto ao IVA da América Latina, como à TVA européia ou ao IPI e ao ICMS brasileiros; um imposto que, incidindo em todas as fases de produção e circulação, procura, por meio da **‘dedução do imposto pago na operação anterior, alcançar apenas a circulação mercantil líquida de cada empresa, ou seja, tributar apenas o valor adicionado realizado por ela.** Daí os conceitos de imposto sobre vendas líquidas ou imposto sobre o valor adicionado (*‘Mehrwersteuer’*)”²⁹⁷ (grifamos).*

Lecionam ainda que:

*“tanto o ICMS quanto o IPI não são impostos que devam ser suportados, economicamente, pelo contribuinte de direito (o comerciante ou industrial). São, a rigor, impostos sobre o consumo, não devendo onerar a produção ou o comércio, como alerta Klaus Tipke. Disso resulta que, numa operação entre empresas, cada uma delas pode se livrar, basicamente, **através da dedução do imposto anterior**, do imposto dela cobrado pela outra e transferir, na etapa da circulação, o ônus do imposto devido ao adquirente, e assim sucessivamente, até o consumidor final [...].*

*Tais tributos não oneram a força econômica do empresário que compra e vende ou industrializa, porém a força econômica do consumidor, segundo ensina Herting. Com base nisso, de forma quase universal, como vimos, consagra-se **o princípio da não-cumulatividade**, inclusive na Constituição brasileira, onde se permite **compensar, com o imposto devido, o imposto cobrado nas operações anterior**”²⁹⁸ (grifamos).*

²⁹⁷ ICMS – Não-cumulatividade e temas afins. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O Princípio da não-cumulatividade*. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2004, p. 107.

²⁹⁸ ICMS – Não-cumulatividade ..., cit., p. 109.

Para o Professor Souto Maior Borges a **“incumulatividade corresponde, na linguagem da CF, ao valor acrescido**, na linguagem da doutrina. **O valor acrescido migrou da economia para o direito**”²⁹⁹.

A respeito, o Professor Eduardo Bottallo ensina que:

*“Esta sistemática de apuração presta-se, ainda, para revelar que, conquanto seja corrente afirmar-se que o IPI é imposto incidente sobre o valor agregado (Aliomar Baleeiro), isto, na verdade, não ocorre. Os verdadeiros impostos com esta característica são aqueles que, em duas operações sucessivas, recaem sobre a diferença positiva (‘a maior’) que a segunda venha apresentar em relação à primeira. Em consequência, sendo, v.g., a operação subsequente, realizada por preço inferior ao custo, inexistirá débito a incidir sobre a mesma. Ora, não é isso o que ocorre com o IPI, pois, a cada etapa de circulação, ele incide sobre o seu valor total, sem considerar, em escala comparativa, aquele correspondente à operação anterior”*³⁰⁰ (grifamos).

Tratando do ICMS, o Professor Roque Carrazza leciona que:

*“juridicamente, o ICMS não é um imposto sobre o valor agregado. Só para registro, o imposto sobre o valor agregado caracteriza-se, nos patamares do Direito, por incidir sobre a parcela acrescida, ou seja, sobre a diferença positiva de valor que se verifica entre duas operações em seqüência, alcançando o novo contribuinte na justa proporção do que ele adicionou ao bem. Não é o caso do ICMS, que grava o valor total da operação”*³⁰¹ (grifamos).

Vittorio Cassone, cuidando do antigo ICM, afirma que, “examinando a definição constitucional da técnica da não-cumulatividade, constataremos que a

²⁹⁹ Crédito do IPI relativo a insumo isento. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 48, p. 169-170, set. 1999.

³⁰⁰ *Fundamentos...*, cit., p. 39.

³⁰¹ *ICMS*. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 262.

Teoria do Valor Acrescido não foi adotada pelo sistema constitucional brasileiro³⁰² e cita a conclusão a que chegou o III Simpósio Nacional de Direito Tributário, em 14 e 15 de outubro de 1978:

“3ª Questão: O valor acrescido é circunstância que compõe a hipótese de incidência do ICM?”

Conclusão do Plenário:

Não, o valor acrescido não é circunstância componente da hipótese de incidência do ICM.

O princípio constitucional da não-cumulatividade consiste, tão-somente, em abater do imposto devido o montante exigível nas operações anteriores, sem qualquer consideração à existência ou não de valor acrescido³⁰³” (grifamos).

Tratando do antigo ICM, mas aplicável ao IPI, ensina Hamilton Dias de Souza que:

“O ICM, ao contrário do que tem sido sustentado, não é tributo sobre o valor acrescido, mas sobre operações relativas a circulação de mercadorias.

Na verdade, nos tributos não cumulativos, o montante devido resulta, ou do valor agregado em cada operação, ou da diferença entre o imposto devido na operação posterior e o exigido na anterior.

[...]

No Brasil, adotou-se o sistema de dedução de imposto, não de dedução na base”³⁰⁴ (grifamos).

Para Ives Gandra da Silva Martins:

“A não-cumulatividade do ICMS corresponde à teoria do valor agregado com adaptação ao direito pátrio. Como já se viu, no

³⁰² *A não-cumulatividade no Direito brasileiro e no Direito italiano.* In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O Princípio da não-cumulatividade.* São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2004, p. 430.

³⁰³ *Ibid.* p. 430-431.

³⁰⁴ *O fato gerador do ICM.* 2ª tir. São Paulo: Resenha Tributária; Centro de Extensão Universitária, 1991, p. 19.

concernente ao IPI, a eliminação do efeito ‘cascata’ dá-se por força da adoção de uma das três formas de compensação das incidências anteriores, a saber: a do sistema de imposto sobre imposto, a de base sobre base e aquele de apuração periódica.

O Brasil optou pela apuração periódica, pela qual o imposto é compensado, com crédito na entrada, daquele imposto devido no momento da saída da mercadoria, conforme as hipóteses legais, independentemente de ter sido a matéria-prima utilizada ou a mercadoria revendida. Periodicamente, apura-se o imposto devido na entrada das mercadoria e aquele correspondente à saída e determina-se, a partir dessa operação, a obrigação de pagar ou aquela de se manter um crédito para o futuro, por haver mais créditos pelas entradas que pelas mercadorias saídas”³⁰⁵ (grifamos).

Analisando os posicionamentos doutrinários, verifica-se que a discussão fica restrita ao significado e alcance do termo (valor acrescido), e não quanto aos seus efeitos (forma de apuração).

Por tal entendimento, esclarecemos que, ao falarmos *Imposto sobre o Valor Acrescido* nos referimos de forma ampla, ao imposto plurifásico, não-cumulativo (subitem 6.3), que possibilita diversas formas de apuração.

Pelos ensinamentos colacionados, vamos localizar nosso IPI dentre as formas de apuração indicadas pela doutrina para esse tipo de imposto: se *base sobre base* ou *imposto sobre imposto*.

Antes, porém, relembremos os ensinamentos do Professor Miguel Reale, quando afirma que “o direito é uma realidade universal. Onde quer que exista o homem, aí existe o direito como expressão de vida e de convivência”³⁰⁶. Esse

³⁰⁵ *Comentários à Constituição do Brasil*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001, v. 6, t. I, p. 438-440.

³⁰⁶ *Filosofia...*, cit., p. 9.

homem, juntamente com as coisas do seu mundo, está em constante evolução, e o Direito, como parte integrante do seu mundo, também o está.

“Jamais compreendi o Direito como pura abstração, lógica ou ética, destacada da experiência social. Nesta deve afundar suas raízes, para poder alçar-se firme e receber o oxigênio tonificador dos ideais de Justiça”³⁰⁷.

Com isso queremos afirmar que, desprezar, todo labor científico produzido pelo homem, segregados à sua cultura, assim como as camadas da terra, muitas vezes regadas pelo sangue de Grandes Homens, seria ferir de morte o próprio Direito.

Com tais colocações, vamos lembrar os conhecimentos que cuidam do imposto sobre o valor acrescentado.

Vimos que o **cálculo do valor acrescentado admite duas formas: pura ou sobre base real** que, pela sua complexidade, não é utilizada na prática; e **sobre a base financeira** que, por sua vez, **apresenta dois métodos de cálculo: o da adição e o de subtração.**

Pelo **método da adição** somam-se todos os componentes do valor acrescentado de uma empresa em um determinado período (salários, juros, lucro líquido, depreciação etc.)

Já o **método de subtração** apresenta **duas variantes: base sobre base** (o valor acrescentado resulta da diferença entre o valor das vendas e o montante das aquisições no mesmo período) e a de **imposto sobre imposto** (obtem-se o

³⁰⁷ REALE, Miguel. *Filosofia...*, cit., prefácio à 1ª ed.

valor acrescido deduzindo do imposto a pagar o imposto que incidiu sobre os bens adquiridos no mesmo período).

Voltemos à Constituição Federal. Vejamos o disposto no inciso II do § 2º do art. 153, que se refere ao IPI:

*“II - será não-cumulativo, **compensando-se** o que for devido em cada operação com o montante **cobrado nas anteriores**”* (grifamos);

Complementando esta disposição, o Código Tributário Nacional (CTN), com o caráter de norma geral de Direito Tributário, determina:

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

O art. 163 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI/2002) dispõe que:

*“Art. 163 - A **não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito**, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei nº 5.172, de 1996, art. 49)”* (grifamos).

Face aos posicionamentos doutrinários apresentados e também pela dicção constitucional, complementada pelo Código Tributário Nacional, explicitado pelo art. 163 do RIPI/2002, a nosso ver, o IPI se caracteriza como um imposto que incide sobre o valor agregado, calculado sobre a *base financeira*, pelo método da

subtração, pela variante *imposto sobre imposto*. Os dispositivos citados, além de estarem em sintonia com a Constituição Federal, estão em pleno vigor. Nenhum dispositivo foi julgado inconstitucional.

Ressaltamos que essa forma de cálculo do valor acrescido (*imposto sobre imposto*) decorre também de outro princípio do IPI: o da seletividade em função da essencialidade do produto.

Com isso podemos afirmar que o legislador constituinte promoveu uma adaptação no IPI, determinou que, ao lado da seletividade, fosse também não-cumulativo.

Deve-se, portanto, respeitar a tributação que recebeu determinado produto em função do seu grau de essencialidade.

Essa postura tem reflexo no tratamento dos créditos presumidos do IPI quanto aos insumos adquiridos com isenção, suspensão do imposto ou alíquota zero no meio do ciclo de produção. É o que veremos, passando primeiro, pela legislação infraconstitucional.

6.8 A não-cumulatividade na legislação infraconstitucional

Como já tivemos oportunidade de expor, entendemos que não houve sucessão do antigo imposto de consumo pelo IPI, mas sim, substituição, resultando numa competência mais restrita à União, por decorrência do princípio constitucional de imposto seletivo, em função da essencialidade do produto.

A aceitação, pura e simples, de que houve a sucessão traz, até os dias de hoje, distorções no IPI, a começar pelo seu Regulamento (RIPI). O que está em vigor, aprovado pelo Decreto n. 4.544, de 26 de dezembro de 2.002 (RIPI/2002), com 524 artigos, e sempre atrelado à TIPI³⁰⁸, onde nas suas 21 seções estão classificados todos os produtos do planeta, deixando margem para a Administração Tributária, por seu livre arbítrio, e a critérios exclusivos ditar o que se considera produto tributado, e qual a alíquota a que cada produto se sujeita.

Vamos sintetizar a aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade na legislação infraconstitucional. O caminho natural é o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI/2002³⁰⁹).

O art. 163 dispõe que:

“Art. 163 - A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei nº 5.172, de 1996, art. 49)”.

O artigo 174 disciplina o direito ao crédito. O inciso I assegura aos estabelecimentos industriais o direito do crédito do IPI relativo a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens utilizados para emprego na industrialização de produtos tributados. Assegura também para aquelas hipóteses de aquisições que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

³⁰⁸ Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) aprovada pelo Decreto n. 4.541, de 26/12/2002.

³⁰⁹ Aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26/12/2002.

O art. 193 trata da anulação do crédito:

“Art. 193 - Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decr4eto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8ª, Lei nº 7.798, de 1989, art. 12, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11):

I – relativo a MP, PI e ME, que tenham sido:

a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos não-tributados; (grifamos)

Eis a legislação de regência que disciplina a manutenção e o estorno dos créditos do IPI.

Ressaltamos a importância da Lei nº 9.779/99 (MP 1.788/98), mais precisamente o disposto no seu art. 11 (incorporada ao RIPI no art. 193 acima transcrito):

“Art. 11 - O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda” (grifamos).

Até a edição da MP acima (29 de dezembro de 1998) a regra era a do estorno dos créditos do IPI relativos a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem empregados na industrialização de produtos isento ou tributado com alíquota zero.

Com a edição da MP alterou-se essa regra, assegurando a manutenção desses créditos.

Com esta Medida Provisória o Governo procurou adequar uma situação criada pelo precedente jurisprudencial do STF no RE 212.484-RS³¹⁰, que reconheceu o direito ao creditamento do IPI nas aquisições de insumos isentos.

O julgamento do RE ocorreu no mês de março de 1998 e a Medida Provisória nº 1.788 foi publicada no mês de dezembro do mesmo ano. Pela sua importância, vamos voltar ao assunto quando tratarmos do crédito presumido na isenção.

Apresentada a regra geral, se faz necessário examinarmos as hipóteses de aquisições de insumos diante de diferentes técnicas de tributação: isenção, suspensão do imposto ou alíquota zero.

6.8.1 Isenção

Esclarecemos que a TIPI não cuida de isenção. Nela encontramos produtos codificados e classificados como não-tributados (N/T) e tributados (com alíquotas que variam de 0% a 330%).

A matéria está tratada nos artigos 47 ao 63 do RIPI/2002³¹¹. Os diversos produtos contemplados com isenção estão previstos nos arts. 51 (por prazo indeterminado) e 52 a 61 (por prazo determinado). Os artigos 69 a 109 cuidam dos

³¹⁰ Pleno, relator para acórdão Ministro Nelson Jobim, j. 5.3.1998, *DJU* 27.12.1998, p. 22.

“Não ofende à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.”

³¹¹ Aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26/12/2002, DOU de 27/12/2002.

incentivos fiscais regionais e os artigos 110 a 112 dos incentivos fiscais para o setor automotivo.

Uma coisa é certa: nos artigos acima citados, de uma forma geral, aplica-se a exta-fiscalidade, isentando-se produtos, como objetivo de política econômica governamental, que se faz necessária, principalmente, em razão da generalidade da tributação do IPI.

Com isso afirmamos que as isenções tratam de hipóteses diferentes daquelas onde se busca o valor essencialidade do produto, em decorrência do mandamento constitucional. Por isso as isenções devem ter tratamento diferenciado quanto ao crédito presumido do IPI.

Ressaltamos que a Administração Tributária não admite o crédito do IPI nas aquisições de insumos isentos. Sustenta que o princípio constitucional da não-cumulatividade implementa-se pelo sistema de créditos do imposto, e na aquisição de insumo isento não há pagamento do tributo na etapa anterior. Fundamenta também que o direito ao crédito presumido depende de norma legislativa que o autorize, o que não ocorre no presente caso.

Com esse intróito vamos cuidar do instituto da isenção.

Rubens Gomes de Souza é o patrono da corrente que define isenção como “o favor fiscal concebido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido”³¹². É também o posicionamento de Ruy Barbosa Nogueira³¹³ e Amilcar de Araújo Falcão³¹⁴.

³¹² *Compêndio de Legislação Tributária*, n. 23, 3ª ed. Rio de Janeiro, Financeiras, 1960. p. 76.

³¹³ *Direito Financeiro*, 2ª ed. São Paulo: José Burhatsky, 1970, p. 132.

³¹⁴ *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 120.

Essa corrente toma como premissa que, “na isenção, o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento; por conseguinte, a isenção pressupõe a incidência, porque é claro que só se pode dispensar o pagamento de um tributo que seja efetivamente devido”³¹⁵.

Já para Alfredo Augusto Becker, “a lógica desta definição estará certa apenas no plano pré-jurídico da Política Fiscal quando o legislador raciocina para criar a regra jurídica de isenção”³¹⁶ e arremata que “a regra jurídica que prescreve a isenção, em última análise, consiste na formulação negativa da regra jurídica que estabelece a tributação”³¹⁷.

José Souto Maior Borges, repelindo a tese que conceitua a isenção como favor ou privilégio, traz à luz o conceito de que as isenções tributárias se traduzem em “hipóteses de não-incidência legalmente qualificadas”³¹⁸.

O Professor Paulo de Barros Carvalho assim se manifesta:

“a norma de isenção atua sobre a regra-matriz de incidência tributária, investindo contra um ou mais critérios de sua estrutura, mutilando-os, parcialmente. Com efeito, trata-se de encontro de duas normas jurídicas que tem por resultado a inibição da incidência da hipótese tributária sobre os eventos abstratamente qualificados pela norma isentiva, ou que tolhe sua conseqüência, comprometendo-lhe os efeitos prescritivos da conduta. Se o fato é isento, sobre ele não se opera a incidência e, portanto, não há que se falar em fato jurídico tributário, nem tampouco em obrigação tributária. E se a isenção se der pelo conseqüente, a ocorrência fáctica encontrar-se-á tolhida juridicamente, já que a sua eficácia não poderá irradiar-se”³¹⁹.

³¹⁵ SOUZA, Rubens Gomes. *Compêndio...*, cit., p. 76.

³¹⁶ *Teoria...*, cit., p. 305-306.

³¹⁷ *Ibid.*, p. 306.

³¹⁸ *Isenções Tributárias*, 2ª ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 182.

³¹⁹ *Isenções...*, cit., p.157.

As lições do Professor Paulo de Barros Carvalho não são antagônicas às lições do Professor Souto Maior Borges. Considerando que tributo é norma, temos que definir também a isenção como norma. A norma isentiva neutraliza a norma tributária (tributo) pelo ataque a qualquer um dos seus critérios, por lhe faltar, justamente, um dos elementos de composição da hipótese de incidência.

Ressaltamos porém que, a norma jurídica que surge, “tem como núcleo obrigacional a não tributação, sendo o Sujeito Ativo o contribuinte, titular do direito subjetivo de não ser tributada sua operação, e o Sujeito Passivo a União, acometida do dever jurídico de não exigir o tributo”³²⁰.

O Professor Roque Antonio Carrazza leciona que “as leis isentivas sempre prevêem hipóteses em que a tributação ocorreria, caso elas não existissem. Melhor dizendo, nunca se ocupam com hipóteses que não estão fora da regra-matriz do tributo. (constitucionalmente traçada)”³²¹.

Luiz Roberto Domingo assim resume:

*“Aliás, a norma isentiva, por ser emanção daquele que detém a competência tributária, explicita uma renúncia à parcela da tributação que até então constituía esfera de ‘direito’ da capacidade tributária, e que abdicará do direito em prol de outro fim. Esse fim constitui motivação da norma de isenção, sua razão de ser”*³²².

Note bem: a isenção se traduz no próprio exercício (no sentido negativo) da pessoa política que detém a competência tributária para instituir o tributo.

³²⁰ DOMINGO, Luiz Roberto. *Não-cumulatividade no IPI – aspectos relevantes da incidência conjunta com outras normas jurídicas tributárias*. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2002, p. 232.

³²¹ *Curso...*, cit., p. 741.

³²² *Não-cumulatividade...*, cit., p. 233.

Nessa linha, a isenção se constitui, em verdade, num ato de liberalidade da União, como instrumento de extrafiscalidade do IPI, por razões de ordem político-econômica, abrindo mão da receita tributária.

E por buscar atingir objetivos de política econômica governamental, dada a generalidade da tributação do IPI, em muito se distancia da busca do valor essencialidade do produto, mandamento maior do IPI.

Essa liberalidade da União (concessão de isenção por motivos outros que não a busca do valor essencialidade) não pode afetar o direito ao crédito presumido do IPI. Seria como dar à isenção o tratamento de mero diferimento do imposto.

Ao não se permitir o creditamento do imposto pelo adquirente dos insumos isentos, a União estará recuperando, através deste contribuinte, também o valor correspondente ao benefício concedido (isenção) na etapa anterior.

A nosso ver essa situação (direito ao crédito) permaneceu até a publicação da Medida Provisória 1.788, de 29 de dezembro de 1998 (Lei nº 9.779/99), editada pelo Governo com a finalidade de equacionar a situação criada face a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no RE 212.484-RE³²³, que reconheceu o direito ao crédito do IPI nas aquisições de produtos isentos. Voltaremos ao assunto.

³²³ Pleno, relator para Acórdão Ministro Nelson Jobim, Data de julgamento: 5/3/1998, DJU: 27/12/1998, p. 22: “Não ofende à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.”

Para clarificar, vamos reproduziremos partes do voto do Ministro relator, Nelson Jobim, no RE citado para buscar o fundamento da decisão:

“o ICMS e o IPI são impostos, criados no Brasil, na esteira dos impostos de valor agregado.

A regra, para os impostos de valor agregado, é a não-cumulatividade, ou seja, o tributo é devido sobre a parcela agregada ao valor tributado anterior. Assim, na primeira operação, a alíquota incide sobre o valor total. Já na segunda operação, só se tributa o diferencial.

[...]

O objetivo é tributar a primeira operação de forma integral e, após, tributar o valor agregado [...] (grifamos).

Afirma também que a isenção, na Zona Franca de Manaus, para o caso específico, tem como objetivo a implantação de fábricas que comercializarão produtos fora da própria zona, se não fosse assim o incentivo fiscal seria inútil.

Assim conclui seu voto vencedor:

“[...] Tributa-se o total e se abate o que estava na operação anterior. O que se quer é a tributação do que foi agregado e não a tributação do anterior, caso contrário não haverá possibilidade efetiva de isenção: é isento numa operação, mas poderá ser pago na operação subsequente” (grifamos).

Reproduzimos o voto para evidenciar que a premissa que serviu de base para a decisão foi a de que o IPI se caracteriza como um imposto sobre o valor agregado, calculado pela variante *base sobre base*.

Pela leitura do voto, não encontramos a origem, a base, que deu suporte para caracterizar o IPI como um imposto sobre o valor agregado apurado pela variante *base sobre base*. No referido Acórdão não se discutiu:

- o inciso II do § 3º do art. 153 da Constituição Federal³²⁴;
- o art. 49 do Código Tributário Nacional (CTN)³²⁵; e
- o art. 163 do RIPI/2002.

Partiu-se de um dogma! O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é um imposto sobre o valor agregado, calculado pelo método *base sobre base*. Já afirmamos nosso posicionamento a respeito (subitem 6.7). A nosso ver, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) se caracteriza como um imposto sobre o valor agregado, calculado pela variante *imposto sobre imposto*.

Analisando o acórdão citado podemos afirmar que se for certo que o IPI é um imposto sobre o valor agregado, do tipo *base sobre base*, a conclusão do STF é verdadeira (não só para as hipóteses de isenção, mas também para os casos de alíquota zero e até os não-tributados). Se não, a conclusão é falsa. E mais: sem considerar os efeitos do art. 11 da Lei nº 9.779/99.

Como já afirmamos com a edição da Lei nº 9.779/99 (art. 11) o Governo procurou solucionar questão advinda do precedente do STF no RE 212.484-RS.

Temos então duas situações: antes e depois da edição da Medida Provisória nº 1.788, de 29 de dezembro de 1998 (convertida na Lei nº 9.779/99).

O que buscou a Administração Tributária com a manutenção do crédito do IPI nas aquisições de insumos tributados e aplicados na industrialização de produtos isentos ou com alíquota zero (art. 11)?

³²⁴ “II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”.

³²⁵ “Art. 49 – O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos entrados.”

Para clarificar termos, forçosamente, que nos socorrer de exemplos, demonstrando as situações, antes e depois da Lei nº 9.779/99. Vamos trabalhar numa hipótese com três etapas de industrializações, cada uma agregando o valor de R\$ 100,00 e uma alíquota uniforme de 10%. Vamos a eles.

1º momento: antes da vigência da Lei nº 9.779/99, sem isenção.				
	1ª etapa	2ª etapa	3ª etapa	Total IPI
Valor agregado	100,00	200,00	300,00	
Débito	10,00	20,00	30,00	
Crédito	0,00	10,00	20,00	
IPI recolhido	10,00	10,00	10,00	30,00

2º momento: antes da vigência da Lei nº 9.779/99, com isenção.				
	1ª etapa	2ª etapa	3ª etapa	Total IPI
Valor agregado	100,00	200,00	300,00	
Débito	10,00	isento	30,00	
Crédito	0,00	estorno de 10,00	0,00	
IPI recolhido	10,00	0,00	30,00	40,00

3º momento: depois da vigência da Lei nº 9.779/99, com isenção, com a manutenção do crédito (art. 11) e com o creditamento total.				
	1ª etapa	2ª etapa	3ª etapa	Total IPI
Valor agregado	100,00	200,00	300,00	
Débito	10,00	Isento	30,00	
Crédito	0,00	manutenção de 10,00	Creditamento de 20,00	
IPI recolhido	10,00	0,00	10,00	10,00(*)

4º momento: depois da vigência da Lei nº 9.779/99, com isenção, com a manutenção (art. 11) e sem o creditamento total.				
	1ª etapa	2ª etapa	3ª etapa	Total IPI
Valor agregado	100,00	200,00	300,00	
Débito	10,00	Isento	30,00	
Crédito	0,00	manutenção de 10,00	Creditamento de 0,00	
IPI recolhido	10,00	0,00	30,00	30,00(*)

(*) A coluna “Total IPI” (3º e 4º momento) representa o valor do tributo recolhido na terceira etapa, vez que o débito da primeira etapa (R\$ 10,00) se anula com sua manutenção na segunda (R\$ 10,00). Com base nessa premissa a Administração Tributária pretende “zerar” as contas no exato momento em que ocorre a etapa da isenção.

O contribuinte da primeira etapa recolhe o valor do IPI devido, de R\$ 10,00. O da segunda etapa, ao manter na sua escrita o valor do IPI incidente sobre os insumos adquiridos (os mesmos R\$ 10,00), que serão aplicados na industrialização de produtos isentos (art. 11 da Lei nº 9.779/99), promove um fechamento de contas no valor do IPI (R\$ 10,00). Qual a consequência dessa matemática toda? É como se o produto saísse da segunda para a terceira etapa sem incidência do IPI, como se não-tributado fosse. Por decorrência não se falaria em crédito presumido na aquisição desses insumos isentos na terceira etapa, já que sobre eles não houve incidência do imposto. Este foi o objetivo da Administração Tributária com a edição da Lei nº 9.779/99, face ao precedente do RE 212.484-RS.

Voltemos aos exemplos.

No momento 1: com (i) isenção no meio do ciclo, cada contribuinte, após compensação, recolheria R\$ 10,00 de IPI, totalizando R\$ 30,00, ou seja, **10% do valor do produto final**.

No momento 2: com (i) isenção no meio do ciclo, (ii) obrigatoriedade do estorno do crédito do IPI nas aquisições de insumos empregados na industrialização de produtos isentos (antes da vigência da Lei nº 9.779/99) e sem o (iii) direito ao creditamento do IPI na 3ª etapa (adquiridos com isenção), constatamos que a

isenção, na verdade, acarretaria num **aumento da carga tributária do produto final** (R\$ 40,00), que passaria a ser **de 13,33%**.

No 3º momento: com (i) isenção no meio do ciclo, (ii) manutenção do crédito na segunda etapa nas aquisições de insumos empregados na industrialização de produtos isentos (na da vigência da Lei nº 9.779/99). (iii) com direito ao creditamento total do IPI na 3ª etapa (adquiridos com isenção), e (iv) considerando que o débito da primeira etapa (R\$ 10,00) se anularia com sua manutenção na segunda (R\$ 10,00), verificaria-se uma **redução da carga tributária final do produto**, que passaria a ser **de 3,33%**.

No 4º momento: com (i) isenção no meio do ciclo, (ii) aproveitamento do crédito na segunda etapa nas aquisições de insumos empregados na industrialização de produtos isentos (na da vigência da Lei nº 9.779/99), (iii) sem o direito ao creditamento do IPI na 3ª etapa (adquiridos com isenção) e por considerar que o débito da primeira etapa (R\$ 10,00) se anularia com sua manutenção na segunda (R\$ 10,00), **mantendo-se a carga tributária de 10%** (R\$ 30,00), do momento 1, como se isenção não houvesse.

O que buscou a Administração Tributária com a isenção? Um benefício intercorrente para a empresa ou determinado setor, e não para o produto (valor essencialidade).

Com a manutenção do crédito (Lei nº 9.779/99) o Governo conseguiu esse objetivo, desonerando um elo da cadeia produtiva e mantendo a tributação sobre o produto (ver momento 1 e momento 4).

Está aí a grande disputa entre Administração Tributária e os contribuintes do IPI.

Os adquirentes de insumos isentos (da 3ª etapa) procuram demonstrar que, pelo princípio da não-cumulatividade, têm direito ao creditamento total. Como o art. 11 da Lei nº 9.779/99 assegura a manutenção do crédito do imposto nas aquisições de insumos tributados e aplicados na industrialização de produtos isentos ou com alíquota zero (2ª etapa), no nosso exemplo, estamos falando do momento 3.

Já para a Administração Tributária a solução estaria no momento 4. Com a edição da Lei nº 9.779/99 (art. 11) não haveria mais que falar em crédito presumido do IPI nas aquisições de insumos isentos (na 3ª etapa), pois o produto adquirido estaria desonerado do IPI, justamente pela manutenção desse crédito nas aquisições dos insumos empregados nos produtos isentos (2ª etapa). Alega que um novo creditamento na 3ª etapa acarretaria um *bis in idem*.

Acreditamos que a Administração Tributária foi feliz ao editar a Lei nº 9.779/99. A nosso ver soluciona a questão. Afastado o estorno obrigatório que vigia anteriormente à referida Lei, o débito do imposto gerado na 1ª etapa anula-se com o seu respectivo crédito, na 2ª etapa. É como se o produto industrializado saísse da 2ª para a 3ª etapa desonerado do IPI. Nessa condição não há que se falar em crédito presumido nas aquisições de insumos isentos (3ª etapa). E mais: admitindo-se o crédito ao adquirente da 3ª etapa (de R\$ 20,00), estaria ele incluindo, no creditamento, o valor de R\$ 10,00 já aproveitado pelo contribuinte da 2ª etapa, acarretando assim um “reaproveitamento” de créditos, um *bis in idem*. Essa afirmação é comprovada pela redução da carga tributária final sobre o produto: 3,33% (ver momento 3).

Mais um detalhe importante: o ajuste implementado pela Lei nº 9.779/99 soluciona a questão, plenamente, se considerarmos o IPI como imposto sobre o valor agregado, calculado pelo método *imposto sobre imposto*. Caso

contrário, ou seja, considerado como imposto apurado pela forma *base sobre base*, o problema permanece, em parte, ao atribuir ao contribuinte da 3ª etapa o débito do IPI que corresponderia, exclusivamente, ao da 2ª etapa, não fora a isenção.

O contribuinte da 3ª etapa, não se creditando do IPI, acabaria sendo alcançado pela tributação na parte referente à parcela do valor agregado pelo contribuinte da 2ª etapa (R\$ 100,00).

Para quem defende a tese de que o IPI se caracteriza como um imposto sobre o valor agregado, apurado pelo método *base sobre base*, a solução, a partir da vigência da Lei nº 9.779/99, seria garantir ao contribuinte de 3ª etapa o creditamento do imposto incidente sobre o valor agregado pelo contribuinte da 2ª etapa (10% sobre R\$ 100,00).

Pelo que acabamos de expor vislumbramos muito trabalho pela frente para o STF. Tanto é assim que está sendo revista a matéria que se refere à alíquota zero, no RE 350.446³²⁶, face aos Embargos Declaratórios opostos pela Fazenda Nacional. Os autos encontram-se conclusos ao Ministro relator. A nosso ver, em razão dos efeitos da Lei nº 9.779/99, o STF deverá rever o precedente que assegurou o direito ao crédito nas aquisições de insumos isentos no RE 212.484-RS.

Vamos tratar agora de outra figura: da suspensão do imposto. Através dela a Administração Tributária procura simplificar sua rotina de procedimentos, adotando medidas de controle fiscal, visando preservar eventuais créditos tributários da União.

³²⁶ Relator Ministro Nelson Jobim, j. 8.12.2002, DJU 6.6.2003.

6.8.2 Suspensão do imposto

Apresentaremos a mesma observação que fizemos ao tratar da isenção: a TIPI não cuida da suspensão. O assunto está regulado no RIPI/2002, nos artigos 39 a 45, e também em alguns artigos que tratam dos incentivos fiscais regionais e setoriais.

Com isso queremos dizer que o produto beneficiado pela suspensão permanece com sua classificação inalterada na TIPI, com sua respectiva alíquota.

O art. 40 do RIPI/2002 dispõe que:

*“Art. 40 - **O implemento da condição a que está subordinada a suspensão resolve a obrigação tributária suspensa**” (grifamos).*

Por sua vez, determina o art. 41:

*“Art. 41 - **Quando não forem satisfeitas os requisitos que condicionaram a suspensão, o imposto tornar-se-á imediatamente exigível, como se a suspensão não existisse.***

Parágrafo único – Se a suspensão estiver condicionada à destinação do produto e a este for dado destino diverso do previsto, estará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento do imposto e da penalidade cabível, como se a suspensão não existisse (Lei nº 9.532, de 1977, art. 37, inciso II)” (grifamos).

A regra à suspensão se apresenta como uma faculdade, ficando na subjetividade do contribuinte utilizar-se ou não do benefício. Aproveitando da suspensão sujeita-se às condições estipuladas na lei para sua implementação. É o que determina o art. 42 do RIPI:

*“Art. 42 - **poderão sair com suspensão do imposto**” (grifamos).*

Diz-se que há suspensão do imposto quando, sendo este devido, sua exigibilidade fica suspensa, por determinação da lei, até que ocorra a condição legalmente estipulada. Geralmente tal condição é a entrada do produto no estabelecimento destinatário. Ocorrendo desvio, ou utilização do produto em finalidade diversa daquela que ensejou a suspensão, cessa esta, como se não existisse, tornando-o exigível.

A suspensão evita, condicionalmente, o ônus na operação correspondente.

O Professor Hugo de Brito Machado leciona que:

“Não nos parece, porém, que exista o direito ao crédito em referência [...] e que tal procedimento não contraria de modo nenhum o princípio constitucional da não-cumulatividade, porque não implica recolhimento de imposto a final maior do que o resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo na operação tributada final.”³²⁷

Ressalta ainda o Professor que:

“É importante insistir na assertiva de que a suspensão do imposto não é isenção. Na hipótese de suspensão o imposto incide. Torna-se devido. Apenas não será exigido naquela oportunidade, porque há uma exoneração provisória, que poderá deixar de existir se inoocorrer a condição da qual depende, e de todo modo será afastada pela cobrança do imposto na operação seguinte. Alega também que, o uso do crédito, pelo adquirente do insumo, converteria a suspensão em verdadeira exoneração definitiva. Em verdadeira isenção”³²⁸.

³²⁷ *Planejamento Tributário e suspensão do IPI*. IOB: Repertório IOB de Jurisprudência, São Paulo: IOB, n. 11, p. 270-272, 1ª quin. jun. 1998, caderno 1.

³²⁸ *Ibid.* p. 270-272

Concordamos em parte. Naquela que afirma que o uso do crédito converteria a suspensão em verdadeira isenção, com uma ressalva: não é que se converteria (em isenção), mas sim que, a suspensão, seria uma das formas de paralisar a atuação da regra-matriz de incidência tributária, e por isso mesmo, esse fenômeno é chamado de isenção.

Embasamos nossa premissa no art. 40 do RIPI/2002, determinando que o “implemento da condição a que está subordinada a suspensão resolve a obrigação tributária suspensa”. Assim, ocorrendo a condição estipulada na lei como suficiente e necessária, aquela situação tornar-se-ia definitiva: a isenção.

Como vimos, a suspensão do imposto se traduz numa faculdade, ficando a critério ao contribuinte utilizar-se ou não deste benefício. Entretanto, encontramos outras hipóteses no RIPI/2002, também chamadas de suspensão do imposto, mas como uma determinação. O produto deverá sair com suspensão.

Vejamos um exemplo:

Vamos ao Capítulo 22 da TIPI (bebidas, líquidos alcoólicos e vinagres). Os produtos classificados na posição 22.04, 22.05, 22.06 e 22.08 são tributados por alíquotas que variam de 10% a 60%.

Para esses produtos, em razão da sua destinação, a suspensão do imposto é uma determinação. O art. 43 do RIPI/2002 prevê que:

*“Art. 43 - As bebidas alcoólicas e demais produtos de produção nacional, classificados nas posições 22.04, 22.05, 22.06.00 e 22.08, acondicionados em recipientes de capacidade superior ao limite máximo permitido para a venda a varejo **sairão obrigatoriamente com suspensão do imposto dos respectivos estabelecimentos produtores, dos estabelecimentos atacadistas e das cooperativas de***

produtores, quando destinados aos seguintes estabelecimentos (Lei nº 9.493, de 1997, arts. 3º e 4º):

I – industriais que utilizem os produtos mencionados como insumo na fabricação de bebidas;

II – atacadistas e cooperativas de produtores; e

III – engarrafadores dos mesmos produtos (grifo nosso).

Para a hipótese acima a legislação do IPI não permite, para os estabelecimentos produtores, a manutenção do crédito dos insumos empregados na industrialização dos produtos saídos com suspensão³²⁹.

O legislador do IPI toma o momento da saída como critério temporal da hipótese de incidência. “Ao dizer que ocorre a saída e não nasce a obrigação correspondente, terá comprometido a operatividade da regra-matriz, rigorosamente pela manipulação do condicionante de tempo (critério material). Todavia, emprega a palavra *suspensão*, conquanto a realidade do fenômeno normativo continue a ser idêntica”³³⁰, ou seja, trata-se de isenção.

Assim conceituando, e para as hipóteses onde a legislação determina o estorno na escrita fiscal do crédito do imposto relativo a insumos empregados nos produtos saídos com suspensão do imposto, entendemos que não ofende a Constituição Federal quando, na operação seguinte, o adquirente desses produtos credita-se do crédito presumido do IPI.

³²⁹ “Art. 193: Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, parágrafo 3º, Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8ª, Lei nº 7.798, de 1989, art. 12, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11):

[...]

I – relativo a MP, PI e ME, que tenham sido:

c) empregados na industrialização, ainda que para condicionamento, de produtos saídos do estabelecimento produtor com a suspensão do imposto determinada no art. 43 (Lei nº 9.493, de 1997, art. 5º)”.

³³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, cit., p. 486.

6.8.3 Alíquota zero e não-tributação

Falamos até aqui das figuras desonerativas da isenção e da suspensão que, pela forma como se apresentam na legislação infraconstitucional, buscam atingir objetivos da política econômica governamental. Afirmamos também que, por se distanciarem da busca do valor essencialidade do produto, deveria se assegurar, até a edição da Lei nº 9.779/1999, o crédito presumido do IPI nas respectivas aquisições de insumos sob essas condições.

E como a União deverá prestigiar o valor essencialidade do produto diante da incidência generalizada do IPI?

O caminho natural seria pela aplicação de alíquotas diferenciadas, e dentre elas, a alíquota zero é um meio eficaz de aplicação do princípio da seletividade. Remetemos para o subitem 5.8.1, onde apresentaremos um quadro da TIPI em que aparecem 4.778 produtos sujeitos à alíquota zero.

Qual o tratamento dispensado quanto aos insumos adquiridos com alíquota zero? Deve-se ou não reconhecer o direito ao crédito presumido do IPI?

A matéria está sendo reexaminada no Supremo Tribunal Federal, vamos então percorrer seu caminho.

Como já vimos, no RE 212.484³³¹ o STF reconheceu o direito ao crédito presumido do IPI quanto às aquisições de insumos sob o regime de isenção.

³³¹ Relator para Acórdão Ministro Nelson Jobim, j. 5.3.1998, *DJU* 27.11.1998.

No RE 350.466-1³³² foi reconhecido o direito do crédito também nas aquisições de insumos favorecidos pela alíquota zero. Vejamos a Ementa do acórdão:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO.

Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade.

A isenção e a alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito (grifamos).

Como já demonstramos, para reconhecer o direito ao crédito presumido nas aquisições de insumos isentos, o STF partiu da premissa que o IPI é um imposto sobre valor agregado, calculado pelo método *base sobre base*.

Com essa base estabelecida, o STF, para enfrentar a questão do direito ao crédito nas hipóteses de aquisições de produtos favorecidos pela alíquota zero, passou pelo tema da similaridade entre esses institutos (isenção e alíquota zero).

Após percorrer o longo caminho do STF e doutrina a respeito, o Ministro Relator para o acórdão concluiu que “*A isenção e alíquota-zero têm os mesmos efeitos e como tal devem ser tratados*”.

³³² Relator Ministro Nelson Jobim. Julgamento, j. 18.12.2002, DJU 6.6.2003.

O Ministro Ilmar Galvão, vencido, dentre os fundamentos para não admitir o crédito do IPI nas aquisições de insumos com alíquota zero, cita a nova redação do § 6º do art. 150 da Constituição Federal (Emenda Constitucional nº 3/1993). No seu entendimento “[...] *A partir da publicação no novo texto constitucional, não há como o julgador substituir-se ao legislador, para conceder crédito presumido. Afirma no seu voto que “... a novel disposição, na realidade, veio generalizar, no tocante a créditos presumidos, a regra do inciso II do § 2º do art. 155 da Carta, que, relativamente ao ICMS, proibiu o crédito presumido relativo à isenção do ICMS, admitido pela jurisprudência do STF até o advento da ‘Emenda Passos Porto. [...]’*” banindo, de forma categórica, do sistema tributário brasileiro, o direito ao crédito presumido.

A Fazenda Nacional opôs Embargos Declaratórios no RE 350446 objetivando efeito modificativo do julgado e pede a aplicação do art. 11 da Lei nº 9.779/99³³³. O Ministro Nelson Jobim, relator, acolheu parcialmente os embargos declaratórios para afastar do acórdão embargado as referências aos insumos não-tributados e também para dar tratamento diferenciado quanto ao direito aos créditos do IPI, estabelecendo distinção entre as situações anteriores (assegurando o creditamento total) e posteriores (assegurando o creditamento do imposto sobre o

³³³ “Art. 11: O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.”

valor agregado na etapa anterior) à edição da Lei nº 9.779/1999, que afastou o estorno obrigatório (art. 11)³³⁴.

Os autos encontram-se conclusos ao Ministro relator.

Discute-se também a possibilidade de crédito do IPI nas hipóteses de insumos favorecidos pela alíquota zero e pela não-tributação no RE 353.657³³⁵. A União sustenta a ofensa aos (i) art. 150, § 6º, da CF, pois a compensação de créditos presumidos só poderia ser concedida por lei específica e (ii) art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, uma vez que os insumos sujeitos à alíquota zero ou não-tributado, não gerariam créditos para o contribuinte que os adquirisse, já que nada foi cobrado na operação anterior, sendo inaplicável, no caso, o tratamento adotado em relação à isenção por se tratar de institutos diversos.

O Ministro Marco Aurélio deu provimento parcial ao recurso para indeferir a segurança por entender que admitir o creditamento implicaria ofensa ao inciso II do § 3º do art. 153 da CF. Asseverou que a não-cumulatividade pressupõe, salvo previsão contrária da própria Constituição Federal, tributo devido e recolhido

³³⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Informativo STF nº 333, de 8 a 12 de dezembro de 2003: (RE 350446). Disponível em <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 10/1/2005. “O Ministro Nelson Jobim, relator dos embargos declaratórios acima noticiados, proferiu voto no sentido de provê-los em parte para, afastar do acórdão embargado as referências aos insumos não-tributados, que não foram objeto do pedido. Em seguida, tendo em conta as graves distorções decorrentes da inobservância, pelo acórdão embargado, das alterações introduzidas pela MPI.788/99 (convertida na Lei 9.779/99) – na qual foi afastado o estorno obrigatório, passando-se a admitir o aproveitamento do crédito ou o saldo que não pudesse ser compensado na saída de outros produtos – bem como em razão da relevância do tema, o Min. Nelson Jobim, solucionando a questão, recebeu os embargos, também quanto a esse ponto, para estabelecer a distinção entre as situações anteriores a 28.12.98 (data anterior à vigência da citada Medida Provisória) para as quais prevalece o entendimento firmado no acórdão embargado, e aquelas posteriores a 29.12.98, inclusive, para as quais a solução seria o creditamento, pelo adquirente de insumos isentos ou tributados à alíquota zero, do valor devido pelo vendedor, incidente sobre o valor por ele agregado se não houvesse a isenção ou a tributação a zero. O Min. Nelson Jobim salientou, ainda, em seu voto, que a convivência entre os dois sistemas teria implicado bis in idem em razão de um dos contribuintes ressarcir-se de crédito que posteriormente também seria creditado a outro. Com relação às demais alegações da União, o Min. Nelson Jobim rejeitou os embargos em face de seu pretendido caráter infringente. Após, o julgamento foi adiado, em face do pedido de vista do Min. Marco Aurélio. RE 350446 ED/PR, RE 353668 ED/PR e RE 357277 ED/RS.

Os autos encontram-se conclusos ao relator desde 16.6.2004.

³³⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL Informativo STF nº 361 (RE 353657) de 13 a 17 de setembro de 2004. Disponível em <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 15.1.2005. O Recurso Extraordinário 353657, Relator Marco Aurélio, encontra-se com vista ao Ministro Cezar Peluso.

anteriormente e que, na hipótese de não-tributação ou de alíquota zero, não existiria sequer parâmetro normativo para se definir a quantia a ser compensada. Para o Ministro, tomar de empréstimo a alíquota final relativa a operação diversa resultaria em criação normativa do Judiciário, incompatível com sua competência constitucional. Ponderou que a admissão desse creditamento ocasionaria inversão de valores com alteração das relações jurídicas tributárias, tendo em conta a natureza seletiva do tributo em questão, visto que o produto final mais supérfluo proporcionaria uma compensação maior, sendo este ônus suportado pelo Estado.

O Ministro Nelson Jobim negou provimento ao recurso, alegando não haver na Constituição Federal, em relação ao IPI, hipótese de vedação à percepção de crédito decorrente de aquisição de insumos isentos ou não-tributados, tal como previsto para o ICMS, razão por que o creditamento concedido seria possível. Disse também que seria procedente a preocupação acerca da possibilidade do instituto da alíquota zero acabar beneficiando um produto final supérfluo, e que a solução seria o resguardo das seletividades intermediárias pelo Poder Executivo, que tem competência para a definição das alíquotas.

O Ministro Eros Grau deu provimento ao recurso para não reconhecer o direito ao crédito presumido em caso de produtos não-tributados, por considerar que não há o que se aproveitar se não há incidência do imposto, e para reconhecer, em benefício do fabricante de produto tributado à alíquota zero, o direito à manutenção dos seus créditos exclusivamente em relação ao imposto incidente, e pela alíquota de sua incidência, sobre a operação anterior, desde que o valor desse crédito não seja acrescido ao custo do produto. Concluiu que, conseqüentemente, já que há reconhecimento do direito à manutenção do crédito, não se reconheceria o direito ao crédito ao adquirente de produto tributado à alíquota zero.

Os Ministros Joaquim Barbosa e Carlos Brito acompanharam o relator.

O Ministro Cezar Peluso negou provimento ao recurso por considerar que uma coisa seria o direito à isenção, à alíquota zero e à não-tributação, espécies desonerativas, que dependeriam, a princípio, de lei, e outra seria o direito ao crédito, previsto no art. 153, § 3, IIº, da Constituição Federal, que não estaria ao alcance do legislador ordinário para seu reconhecimento ou não.

Os autos estão com vistas ao Ministro Cezar Peluso.

Assim está pacificada a questão quanto ao direito ao crédito do IPI nas aquisições de insumos isentos (pelo menos por enquanto, sem considerar os efeitos da Lei nº 9.779/99). Quanto às hipóteses de aquisições de produtos com alíquota zero ou não-tributados o STF está revendo sua decisão.

Antes de apresentarmos nossas conclusões vamos nos socorrer dos ensinamentos do Professor Paulo de Barros Carvalho a respeito da alíquota zero:

“Que expediência legislativa será essa que, reduzindo a alíquota a zero, aniquila o critério quantitativo do antecedente da regra-matriz do IPI? A conjuntura se repete: um preceito é dirigido à norma-padrão, investindo contra o critério quantitativo do conseqüente. Qualquer que seja a base de cálculo, o resultado será o desaparecimento do objeto da prestação. Que diferença há em inutilizar a regra de incidência, atacando-a num critério ou noutro, se todos são imprescindíveis à dinâmica da percussão tributária? Nenhuma. No entanto, o legislador designa de isenção alguns casos, porém, em outros, utiliza fórmulas estranhas, como se não se tratasse do mesmo fenômeno jurídico. Assim ocorre com supressões do critério temporal (suspensão ou diferimento do imposto) e do critério

material, quando se compromete o verbo (chamada de definição negativa da incidência)”³³⁶.

Conclui o Professor que a alíquota zero:

“é caso típico de isenção. Trata-se de forma inibitória da operatividade funcional da regra matriz, de tal maneira que seus peculiares efeitos não se irradiam, justamente porque a relação obrigacional não se poderá instalar à míngua de objeto”.

Nestes termos, se a circunstância de a operação de aquisição deixar de ser isenta e passar a ser tributada com alíquota zero, o que para mim é a mesma coisa, essa alteração não terá a virtude de comprometer o direito subjetivo das consulentes ao crédito do IPI. Isso porque, reitero, juridicamente alíquota zero equivale a isenção”³³⁷.

Concordamos, em sentido amplo, que a isenção e a alíquota zero são formas de desoneração tributária. Mas a pergunta que fazemos é: diante dos princípios constitucionais da seletividade e da não-cumulatividade do IPI, tem essas figuras os mesmos efeitos, e como tal devem ser tratadas?

Entendemos que não.

Como vimos a TIPI não cuida da isenção ou da suspensão do imposto. Tais figuras são manejadas como instrumentos de extrafiscalidade do IPI, que buscam atingir objetivos de política econômica governamental, face a generalidade da tributação do IPI. Tratam de deliberações de ordem politico-econômicas, estimulando a prática de operações de determinados setores, ou como incentivos à determinadas regiões do país.

³³⁶ *Curso...*, cit., p. 483-484.

³³⁷ *Isenções...*, cit., p. 166.

Essas figuras desonerativas (isenção ou suspensão), justamente por buscar valores outros que não a essencialidade do produto, devem respeitar o § 6º do artigo 153 da Constituição Federal:

“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, § 2º, XII, g”.

Agora, quando cuidamos do valor essencialidade, a Constituição Federal³³⁸ autoriza o Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, a alterar suas alíquotas do IPI, consolidadas na TIPI³³⁹.

Por tais argumentos podemos afirmar que a isenção e a alíquota zero, face aos princípios constitucionais da seletividade e da não-cumulatividade, não produzem os mesmos efeitos.

O Poder Executivo, ao manejar a alíquota, reduzindo-a a zero, está aferindo o valor essencialidade de determinado produto. Não se confunde com a isenção que depende de lei específica, buscando resultado de ordem político-econômica.

Dessa forma, para definirmos se há ou não direito ao crédito presumido do IPI devemos, necessariamente, percorrer o caminho da seletividade.

³³⁸ CF – “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.”

³³⁹ Aprovada pelo Decreto n. 4.542/2002, DOU 27.12.2002.

Selecionado o produto sua tributação será determinada pelo valor essencialidade. Caso venha a ser empregado em novo processo de industrialização, aplica-se o mandamento constitucional, compensando-se o que for devido na nova operação com o montante cobrado na operação anterior.

Assim não procedendo estaremos promovendo uma inversão no valor essencialidade, onde o produto final mais supérfluo poderá proporcionar uma compensação maior, sendo o ônus final suportado, indiretamente, pelos contribuintes em geral, desvirtuando, também, o princípio da capacidade contributiva.

Para clarificar o exposto, imaginemos que o Governo, por motivos de ordem político-econômica (beneficiar o produtor, por exemplo, face à uma situação emergencial em determinada região do país), fixe para produto classificado na posição 24.01.10.10 (fumo em folha), a alíquota zero (hoje é 30%).

Esse insumo adquirido (de alíquota zero), após processo, resultará em novo produto industrializado, agora classificado na posição 24.02.20.00 (cigarros contendo fumo), tributado a uma alíquota de 330%.

Com a manutenção do crédito presumido as indústrias de cigarros agradeceriam... e muito! Não dá para imaginar os valores dos créditos presumidos envolvidos. E mais: todos os brasileiros (não fumantes), de uma forma ou de outra, acabariam pagando a conta pelos cigarros consumidos.

Como não reconhecemos o direito ao crédito presumido na hipótese de aquisição de insumo com alíquota zero, não entraremos na questão desse direito decorrente de eventuais diferenças de alíquotas. **Só para alertar**, em nosso

exemplo teríamos um crédito presumido de 300% sobre o valor dos insumos adquiridos, correspondente à diferença de alíquotas (330% menos 30%).

Ressaltamos que não estamos aqui convalidando a geral e irrestrita tributação do IPI tal qual se apresenta na TIPI. Não! Já nos manifestamos a respeito. Estamos afirmando que a figura da alíquota zero deve ser empregada no IPI para alcançar o fim visado pelo princípio da seletividade, que se constitui também num princípio informador desse imposto.

E por tal condição não podemos afirmar que as figuras desonerativas da alíquota zero e isenção, para o IPI, são similares. Enquanto a primeira busca o valor essencialidade do produto, a segunda busca objetivos outros (política econômica governamental), não podendo produzir, portanto, os mesmos efeitos no que se refere ao crédito presumido do IPI.

A nosso ver seria o adquirente de insumos tributados e aplicados na industrialização de produtos sujeitos à alíquota zero, que teria o direito à manutenção do crédito do imposto em sua escrita fiscal, justamente para prestigiar a tributação em razão da essencialidade do produto.

Com a edição da Lei nº 9.779/99 (art. 11), assegurando a manutenção do crédito, o assunto está resolvido para esses contribuintes, resolvido está também para àqueles que adquirem esses insumos (com alíquota zero) que, pelos mesmos motivos apresentados quando falamos da isenção, não há que se falar em crédito presumido de IPI.

Quanto aos produtos não-tributados nem encontramos razão de questionamentos. Se eles estão fora do campo de incidência do IPI, imposto não há que ser aproveitado.

Lembramos que nossa postura está baseada na premissa de que o IPI se caracteriza como um imposto sobre o valor agregado, apurado pela forma *imposto sobre imposto*. Para aqueles que defendem a tese de que o método de apuração é de *base sobre base* a conclusão é falsa. Nesta hipótese deve-se implementar os ajustes da Lei nº 9.779/99, em solução idêntica aos casos de isenção (subitem 6.8.1).

Por essa perspectiva eliminaríamos todas as discussões a respeito da não-cumulatividade, tal como a enfrentamos hoje, como podemos observar pelo comportamento da Administração Tributária e de nossos Tribunais, que a seguir desfilaremos.

CAPÍTULO 7

SELETIVIDADE E NÃO-CUMULATIVIDADE - POSICIONAMENTO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E JURISPRUDÊNCIA

7.1 Seletividade

7.1.1 Administração Tributária

Diferentemente do que ocorre com a aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade (como evidenciaremos no subitem 7.2), o da seletividade não tem oferecido grandes questionamentos, quer na fase administrativa, quer na via judicial. Tem-se discutido mais (i) se é cabível a tributação de determinado produto, (ii) se a tributação das embalagens deve acompanhar ou não a incidência do produto final ou, então, (iii) se nas hipóteses de diferenças de alíquotas (no meio do ciclo, entre o produto adquirido e industrializado) ser possível ou não o creditamento de eventual diferença.

Essa situação cômoda decorre em função do posicionamento da Administração Tributária, com respaldo na Jurisprudência de nossos Tribunais (subitem 7.1.2) que entendem, de forma unânime, que as alíquotas do IPI, de forma generalizada, são fixadas pelo Poder Executivo, por ato administrativo discricionário,

que pode ser praticado com liberdade na escolha de sua oportunidade e conveniência.

Essa postura transforma o princípio constitucional da seletividade numa simples regra. Duas razões fundamentam nossa afirmação.

A primeira delas encontramos no Decreto nº 4.679, de 24 de abril de 2003, do Presidente da República, que atribuiu competência à Secretaria da Receita Federal para adequar a tabela às alterações promovidas na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) pela Câmara de Comércio Exterior. Antes da vigência desse Decreto, a alteração da TIPI era atribuição exclusiva da Presidência da República. Vejamos o disposto no seu art. 1º:

“Fica a Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda autorizada a adequar, sempre que não implicar alteração de alíquota, a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), em decorrência de alterações promovidas na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), pela Câmara de Comércio Exterior (CAMEX), ao amparo do disposto no art. 2º, inciso III, alínea ‘c’, do Decreto nº 3.981, de 24 de outubro de 2001”.

E ainda: determina o artigo 2º do citado Decreto que ao ato de adequação aplica-se o disposto no art. 106, inciso I, do CTN, ou seja, aplica-se a ato ou fato pretérito.

A segunda razão é decorrente da primeira. Com base nas atribuições recebidas, a Secretaria da Receita Federal é competente para dizer do enquadramento fiscal de determinado produto, dada suas peculiaridades.

Pode parecer estranho o que agora afirmamos, afinal, a determinado produto deve corresponder determinada classificação. Na prática não é assim que ocorre.

Como já afirmamos a TIPI procura conter todos os produtos do planeta que podem ser objeto de comércio. E nesse “mundo” de produtos, nem todos estão perfeitamente enquadrados na TIPI, necessita de interpretação, mas nem sempre a interpretação dada pelo contribuinte é aquela aceita pela Administração Tributária. Evidentemente, que atrás de tudo isso, está a alíquota que incide sobre produto.

Eis o que a deturpação do princípio constitucional da seletividade também acarreta. Poderes extremos nas mãos do Administrador Tributário, com a complacência dos órgãos julgadores.

Fica o contribuinte sempre à mercê de apreciação da Administração Tributária, conforme podemos observar no posicionamento abaixo:

*“[...] Na prática, portanto, para se determinar se um dado produto está sujeito à incidência do imposto deve ser verificado o seu enquadramento fiscal na Tipi e a especificação que lhe corresponde na tabela. **O correto enquadramento fiscal de um produto, por sua vez, deve ser obtido mediante a formulação de consulta específica de classificação fiscal de mercadorias**”³⁴⁰ (grifamos).*

Nesse sentido também o Órgão julgador de 1ª Instância, decidindo que “compete à Secretaria da Receita Federal, sucedida pela Receita Federal do Brasil,

³⁴⁰ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Solução de consulta nº 133, 8.4.2004, da Superintendência Regional da Receita Federal - 8ª Região Fiscal. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em 5.11.2005.

dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar as atividades de classificação fiscal dos produtos [...]”³⁴¹.

Cuidando especificamente da seletividade, vejamos os pronunciamentos dos Órgãos responsáveis pelas decisões administrativas de primeira e segunda instância³⁴².

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI
*Ementa: [...] IPI. ESSENCIALIDADE. A tributação do açúcar com alíquota positiva não ofende o princípio da seletividade em função da essencialidade do produto*³⁴³ (grifo nosso).

Matéria: IPI/CLASSIFICAÇÃO FISCAL

EMENTA: [...] CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS.

*Classificam-se no código TIPI 7310.21.9900*³⁴⁴ *as latas cuja utilização para transporte não foi comprovada. A embalagem “bisnaga inviolável amarela” classifica-se no código 3923.90.9901*³⁴⁵ *(IN SRF nº 28/82, item 2). Não comprovada a utilização de caixas de papelão na embalagem de produtos alimentícios, não há que aplicar-lhes o “EX” tarifário pleiteado.*

*PRINCÍPIOS QUE NORTEIAM A TRIBUTAÇÃO DO IPI. O princípio da seletividade em função da essencialidade do produto é instrumento de manejo por parte do legislador, cabendo ao contribuinte do IPI o cumprimento da legislação vigente*³⁴⁶ (grifo nosso).

³⁴¹ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Acórdão nº 6372, de 31.8.2005, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre, 3ª Turma. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em 5.11.2005.

³⁴² Diferente da não-cumulatividade (7.2.1.1) nenhum resultado constou das pesquisas realizadas nos processos de consultas com o tema “seletividade”.

³⁴³ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto. Decisão nº 1.479, de 27.12.2000. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em 5.10.2005.

³⁴⁴ Ver Código TIPI 7310.21 que se refere a “Latas próprias para serem fechadas por soldadura ou cravação”

³⁴⁵ Ver Código TIPI 39.23 que se refere a “Artigos de transporte ou de embalagens, de plásticos; rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes, de plásticos.

³⁴⁶ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Segunda Câmara. Processo nº 10830.000130/93-14. Recurso Voluntário. Acórdão 302-35294. Data da Sessão:

Assim também nossos Tribunais que a seguir veremos, reconhecem que as alíquotas do IPI, tal como se apresentam na TIPI, são fixadas por critérios de política econômica, de competência privativa dos Poderes Executivo e Legislativo.

7.1.2 Tribunais Regionais

7.1.2.1 Tribunal Regional Federal – 1ª Região

Ementa: Tributário e processual civil. Mandado de Segurança. Natureza da Atividade Tributada. Necessidade de dilação probatória. Imposto sobre Produtos Industrializados. Incidência sobre açúcar. Alíquota de 18%. Princípios da Seletividade e da Igualdade. Constitucionalidade.

[...]

3. A fixação da alíquota do IPI incidente sobre a saída do açúcar pelo Decreto 2.917/98 não viola os princípios constitucionais da seletividade do IPI e da igualdade. Precedentes deste Tribunal.

4. O princípio da seletividade flutua conforme as necessidades extrafiscais do produto.

5. Apelação improvida³⁴⁷ (grifamos).

19.09.2002. Relator: Maria Helena Cotta Cardozo. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em 10.11.2005.

³⁴⁷ 2ª Turma Suplementar, AMS 199801000184357-MG, relator Juiz Federal Miguel Angelo de Alvarenga Lopes (conv.), j. 17.12.2003, DJU 12.12.2003, p. 79.

Ementa: Constitucional. Tributário. Imposto sobre Produtos Industrializados. Incidência sobre açúcar. Inocorrência de ofensa ao Princípio da Seletividade e da Uniformidade Geográfica. Constitucionalidade do Decreto-Lei 1.199/1971 e do Decreto 2.917/1998.

[...]

1. A alíquota do IPI pode ser alterada pelo Poder Executivo, com base no art. 4º do Decreto-Lei nº 1.199/1971, observando-se a política econômica governamental, tendo em vista a seletividade em função da essencialidade do produto.

2. A fixação da alíquota do IPI incidente sobre o açúcar, em 5% (cinco por cento), não está a macular o princípio da seletividade, apresentando-se compatível com sua condição de produto componente da cesta básica. [...] ³⁴⁸ (grifos nossos).

7.1.2.2 Tribunal Regional Federal – 2ª Região

Ementa: Constitucional. Tributário. Imposto sobre Produtos Industrializados. Açúcar de cana. Decreto 2.917/98. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da seletividade.[...]

Faculdade concedida pelo art. 153, § 1º da CF/88, ao Chefe do Executivo, para alterar as alíquotas de determinados tributos reguladores da economia, entre eles o IPI, donde ausente qualquer pecha de inconstitucionalidade, nesse aspecto, no Decreto 2.917/98, através do qual o Presidente da República fixou em 5% a alíquota do referido imposto sobre o açúcar.

Desnecessidade de motivação expressa do ato, eis que se trata de ato administrativo discricionário, não vinculado pela legislação que rege a matéria a qualquer motivação, e que pode ser praticado com liberdade na escolha de sua oportunidade e conveniência, não

³⁴⁸ 4ª Turma., AMS 200038030022085-MG, relator Des. Carlos Olavo, j. 7.5.2003, DJU 4.6./2003, p. 86.

cabendo ao Judiciário reformá-lo, a menos que eivado de ilegalidade, o que não ocorreu.

Inexistente violação ao princípio da seletividade em função da essencialidade do produto, vez que, embora conste o açúcar da cesta básica, tal fato não impede o Poder Executivo de regular sua tributação de acordo com as necessidades econômicas do momento, faculdade que lhe é atribuída constitucionalmente³⁴⁹ (grifamos).

7.1.2.3 Tribunal Regional Federal – 3ª Região

Ementa: Tributário. Ação Declaratória. Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Reclassificação Fiscal na TIPI dos frascos plásticos destinados à indústria farmacêutica com alíquota zero. Possibilidade. Compensação. Art. 166 do CTN.

1. A Constituição Federal estabelece dois princípios básicos que norteiam a instituição e a cobrança do IPI: o princípio da seletividade em função da essencialidade do produto, em razão do qual as alíquotas do IPI devem ser estabelecidas em razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias de consumo e o princípio da não-cumulatividade.

2. A regra de interpretação do Sistema Harmonizado de Nomenclatura de Mercadorias adotado pela TIPI estabelece que a posição mais específica prevalece sobre a mais genérica. Posteriormente, dispõe que os produtos que possam ser enquadrados em mais de uma categoria devem ser classificados tendo em vista sua característica essencial. Precedente: TRF, 1ª Turma, AC nº 1999.70.07.002875-6/PR, Rel. Des. Fed. Wellington M. de Almeida, j. 09.05.2002, DJU 23.05.2002, p. 193.

³⁴⁹ 4ª Turma, AMS39449, Proc. 200102010109262-RJ, rel. Juiz Fernando Marques, j. 8.8.2001, DJU 13.11.2001.

3. *Há que se reconhecer, com base na perícia realizada, que, com relação aos frascos comprovadamente destinados à indústria farmacêutica, a apelante faz jus à reclassificação fiscal pretendida (“3923.90.00 – Ex 2”), com incidência de alíquota zero, enquanto vigente a TIPI aprovada pelo Decreto nº 2.092/96. A Tabela atual, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26.12.02, não mais contempla referida classificação.*

4. *Todavia, não foi ventilada na inicial e, conseqüentemente não foi objeto da perícia, a comprovação dos pressupostos exigidos pelo art. 166 do CTN para fins da pretendida repetição ou compensação.*

5. *Tratando-se o IPI de tributo indireto que, por sua natureza, comporta transferência do respectivo encargo financeiro, cabia à apelante a prova de Ter assumido referido encargo, ou de estar autorizada a diligenciar a restituição ou compensação pelo terceiro que o suportou.*

6. *Apelação parcialmente provida³⁵⁰ (grifos nossos).*

7.1.2.4 Tribunal Regional Federal – 4ª Região

Ementa: Tributário. IPI. Diferença entre alíquotas de entrada e saída. Creditamento. Inviabilidade. Conjugação dos princípios constitucionais da não-cumulatividade e da seletividade. Art. 153, § 3º, e da Carta Magna.

1. *Conquanto a relação entre a isenção e a sujeição à alíquota zero seja estabelecida no campo da extrafiscalidade, que atua, no caso, em domínios distintos (Poder Legislativo, na isenção, e Poder Executivo, na tributação à alíquota zero), de se acentuar que é inadmissível que os princípios constitucionais convivam em antinomia, surgindo a necessidade de observância, além dos princípios constitucionais da não-cumulatividade e da extrafiscalidade, também o da seletividade,*

³⁵⁰ 6ª Turma., AC 784369-SP, rel. Juíza Consuelo Yoshida, j. 2.3.2005, DJU 8.4.2005, p. 632.

este último insculpido no inciso I do parágrafo 3º do art. 153 da Constituição Federal.

2. O aparente conflito na dicção há de ser entendido em seu todo, sistematicamente, almejando-se a hermenêutica mais razoável e que dê maior eficácia aos valores e princípios jurídicos consagrados na sociedade, porquanto é ontológico da Ciência Jurídica as indeterminações conceituais, antinomias e contradições.

3. In casu, a diferença entre as alíquotas de entrada e saída existe mais em razão da seletividade e da essencialidade e menos em razão da extrafiscalidade. **Daí ser possível o creditamento, com base na não-cumulatividade, quanto a alíquota é zero, e não se autorizar o creditamento nas situações em que há mera diferença de alíquota, porque isso implicaria suplantiar, sem fundamento, preceitos outros talhados na Constituição.**

4. Em suma, **as alíquotas do IPI são fixadas de acordo com a essencialidade do produto ou, ainda, por critérios de política econômica.** A eventual diferença de alíquotas entre as operações de entrada (insumos) e de saída (produto final) não gera crédito presumido do imposto³⁵¹ (grifamos).

Ementa: Tributário. IPI. Açúcar. Lei 8383/91. Alíquotas diferenciadas.

Não se configura ilegal a incidência de IPI sobre a comercialização de açúcar. [...]

Portanto, mesmo que o Decreto-Lei 1.199/71 e o texto constitucional estabeleçam que a incidência do IPI será sempre seletiva, levando em consideração a essencialidade do produto, referida seletividade deve ser analisada sob a ótica da discricionariedade da Administração Pública.

³⁵¹ 1ª Turma, AMS 200271080163910-RS, rDes. Maria Lúcia Luz Leira, j. 15.6.2005, DJU 6.7.2005, p. 412.

Não pode o Poder Judiciário, numa análise isolada, reconhecer que um produto específico é essencial, penetrando em um campo de atuação cuja competência é privativa dos Poderes Executivo e Legislativo, a menos que reste demonstrado efetivo desvio de poder ou de finalidade na legislação ou nos atos administrativos³⁵² (grifo nosso).

7.1.2.5 Tribunal Regional Federal – 5ª Região

Ementa: Tributário. Constitucional. Classificação Fiscal da Tabela do IPI. Embalagens para produtos alimentícios. Alíquota zero. Princípio da seletividade. Compensação. Possibilidade.

A classificação fiscal específica, com alíquota zero, das embalagens destinadas ao acondicionamento de produtos alimentícios se mostra em consonância com o princípio constitucional da seletividade do IPI.

‘De nada valeria minimizar a tributação do IPI sobre o produto essencial se a embalagem que o condiciona sofresse, de modo mais gravoso, a incidência daquela exação, implicando, por consequência, aumento no preço de consumo.

Permitida a compensação do indébito decorrente do recolhimento do IPI com base em classificação fiscal inadequada, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779/99. [...]’³⁵³ (grifo nosso).

³⁵² 2ª Turma, AMS 200071000099239-RS, relator Des. João Surreaux Chagas, j. 18.8.2004, DJU 18/8/2004, p. 428.

³⁵³ 1ª Turma, AC 306303, processo 200183000016670-PE, relator Des. Francisco Wildo, j. 6.5.2004, DJU 3.6.2004, p. 558.

7.1.3 Superior Tribunal de Justiça (STJ)

O STJ, tratando de matéria em que se argüía a inconstitucionalidade do Decreto nº 2.501/98, que estabeleceu alíquotas diferentes de IPI sobre o açúcar, de acordo com os estados brasileiros, assim decidiu:

Ementa: Tributário. Recurso Especial. Decreto-Lei 339/38. Ausência de prequestionamento. Súmula 282/STF. Açúcar de cana. IPI. Diferenciação de alíquotas de acordo com a região produtora. Possibilidade. Função extrafiscal. Discricionariedade do Poder Público.

[...]

3. Finda a política nacional de unificação do preço do açúcar de cana, deixou de vigorar a alíquota zero, de forma que o Poder Executivo poderia fixar alíquotas distintas, de acordo com o interesse nacional, nos lindes da legislação vigente.

4. A isenção ou fixação de alíquotas diferenciadas para a promoção do equilíbrio sócio-econômico entre as regiões está prevista na própria Constituição Federal, a qual autoriza o tratamento desigual entre partes desiguais.

5. Cabe ao governo, de forma discricionária, escolher os rumos da política sucroalcooleira, utilizando-se, caso necessário, do IPI, tributo com função extrafiscal, não sendo possível ao Poder Judiciário imiscuir-se nesta seara sem a demonstração cabal de vícios de legalidade.

6. Recurso especial conhecido em parte, e, nessa, desprovido³⁵⁴ (grifo nosso).

³⁵⁴ 1ª Turma, RESP 704917, Relator Ministro José Delgado, j. 24.5.2005, DJU 27.6.2005, p. 267.

7.1.4 Supremo Tribunal Federal (STF)

Em julgado recente (30.08.2005) o Ministro Cezar Peluso, relator dos Embargos de Declaração no Agravo Regimental (no Agravo de Instrumento 515168 AgR-ED-MG³⁵⁵), que insurge contra acórdão que entendeu constitucionais as modificações no regime fiscal das operações relativas ao açúcar e ao álcool efetuadas pela Lei nº 8.393/91 (que estabeleceu distinção entre estados de uma mesma região geográfica e fixou a alíquota máxima em 18%), por ausência de ofensa aos princípios da isonomia e da seletividade, se manifestou no sentido de que não encontra inconstitucionalidade na distinção criada entre os estados, citando o art. 151, I *in fine*, da Constituição Federal.

Também não vê ofensa à essencialidade (fixação da alíquota máxima de 18%), argumentando que *“a seletividade do IPI, inscrita no art.153, § 3º, I, da Constituição Federal, não se confunde com imunidade, de modo que os produtos podem ser tributados, desde que a tributação seja graduada em ‘função da essencialidade’. E a fixação da alíquota máxima do IPI incidente sobre o açúcar de cana em 18% (dezoito por cento) não vulnera tal essencialidade”*. E para fundamentar seu voto fez a seguinte comparação:

“Perante o caso do ‘cigarro contendo fumo (tabaco)’, classificado na Tabela do IPI sob o nº 2402.20.00 e que é tributado à alíquota de 330% (trezentos e trinta por cento), segundo o Decreto nº 3.542/2002, vê-se logo que é razoável a alíquota máxima de 18% (dezoito por cento) para o açúcar de cana”(grifamos).

³⁵⁵ 1ª Turma, j. 30.8.2005, DJU 21.10.2005, p. 26.

Ainda em seu voto, o Ministro Cezar Peluso afirma que **“a essencialidade é termo fluido, impreciso, de textura aberta, cuja reconstituição semântica depende da cultura de cada intérprete, o que abre certa margem de discricionariedade ao Legislativo para lhe determinar o conteúdo e alcance, sem prejuízo do núcleo significativo mínimo, fora do qual a cláusula constitucional seria insultada, como sucederia, por exemplo, se fixada em 50% (cinquenta por cento), o que não é o caso”** (grifamos).

O Ministro Eros Grau acompanhou o relator em voto, ressaltando que não queria se comprometer com os argumentos tomados. Afirma que tem **“posição bem clara com relação a essa questão dos conceitos. Conceito que não é determinado não é conceito. Conceito fluido é algo que não chegou a ser conceito. Se fosse conceito, não poderia ser fluído”** (grifo nosso).

Vejamos a Ementa do citado Acórdão:

Ementa: Tributo. Imposto sobre Produtos Industrializados. IPI. Alíquota. Fixação. Operações relativas a açúcar e álcool. Percentual de 18% (dezoito por cento) para certas regiões. Art. 2º da Lei nº 8.393/91. Ofensa aos arts. 150, II, 151, I, e 153, 3º, I, da CF. Inexistência. Finalidade extrafiscal. Constitucionalidade reconhecida. Improvimento ao recurso extraordinário. Não é inconstitucional o art. 2º da Lei federal nº 8.393, de 30 de dezembro de 1991³⁵⁶ (grifos nossos).

Assim, a questão amplamente discutida em nossos Tribunais trata das modificações introduzidas pela Lei 8.393/91 no regime fiscal das operações relativa ao açúcar, onde encontramos pacificada a questão de que o Poder Executivo pode alterar as alíquotas de determinados produtos (entre eles o IPI), sem

³⁵⁶ 1ª Turma, AI 515168 AgR-ED-MG, relator Ministro Cezar Peluso, j. 30.8.2005, DJU 21.10.2005.

necessidade de motivação expressa, pois trata-se de ato administrativo discricionário, podendo ser praticado com liberdade na escolha de sua oportunidade e conveniência e, por tal faculdade, inexistente violação ao princípio da seletividade em função da essencialidade do produto.

A nosso ver a questão da seletividade ainda não foi enfrentada verdadeiramente. O que agora afirmamos evidencia-se nos votos do Ministro Cezar Peluso e Eros Grau (1ª Turma, AI 515168 AgR-ED-MG), acima reproduzidos, quando tratam do conceito de essencialidade.

E mais: para fundamentar que a fixação da alíquota de 18% sobre o açúcar de cana não vulnera a essencialidade o Ministro relator (Cezar Peluzo) compara-a com a do **cigarro contendo fumo** que é tributado à alíquota de 330%.

O Ministro foi no sentido oposto: a tributação máxima, que incide sobre cigarros (supérfluos e nocivos). Acreditamos que, para sopesar a seletividade, deve-se comparar com produtos semelhantes e também sua destinação. No presente caso deve-se buscar como parâmetro para aferição outros produtos da cesta básica, onde se encaixa perfeitamente o açúcar de cana, pois não há como negar que se trata de produto essencial, destinado à alimentação básica do trabalhador brasileiro.

Nesse outro sentido encontramos: sal de mesa, arroz e farinha de trigo (não-tributados); café torrado, carne bovina, farinha de arroz, manteiga e leite integral (alíquota zero).

Fazendo a comparação com tais produtos, não-tributados ou tributados à alíquota zero, será que podemos afirmar que a fixação da alíquota de 18% sobre o açúcar de cana não vulnera a essencialidade?

Por tudo que apresentamos, somos contundentes ao afirmar: tal como se apresenta na legislação infraconstitucional o IPI, lastreado pela TIPI, não é um imposto seletivo! Muito pelo contrário: essa seletividade que aí encontramos está apenas para servir aos interesses do Poder Executivo, que utiliza-se de critérios não muito claros para definição das alíquotas, possibilitando incursões de grupos econômicos que procuram angariar algum tipo de benefício fiscal para determinado produto, que por vezes parece prevalecer sobre o critério da essencialidade.

Há muito trabalho pela frente para nossos Tribunais.

Vamos agora à não-cumulatividade, questão que tem atormentado nossos contribuintes e tomado muito tempo de nossos tribunais. Partiremos do posicionamento da Administração Tributária.

7.2 Não-cumulatividade

7.2.1 Administração Tributária

Começamos pelos resultados das pesquisas nos chamados “processos de consulta”. Através desses processos, os contribuintes formulam perante o órgão responsável pela administração do imposto (no caso do IPI a Secretaria da Receita Federal) questionamentos em razão de pontos obscuros ou controvertidos da lei ou de regulamento.

7.2.1.1 Processo de consulta

O posicionamento da Administração Tributária (Secretaria da Receita Federal) nos processos de consulta, que vinculam os contribuintes, sob pena de serem autuados, assim se apresenta³⁵⁷:

*SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL 8ª
REGIÃO FISCAL*

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 322 de 29 de novembro de 2004

ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

EMENTA: CRÉDITO DE IPI. ENTRADA DE INSUMOS IMUNES, ISENTOS OU CONTEMPLADOS COM ALÍQUOTA ZERO NA TIPI.

De acordo com o princípio da não-cumulatividade consagrado na Constituição Federal, os produtos contemplados com imunidade ou isenção de IPI ou classificados, na Tipi, em uma das posições beneficiadas com alíquota zero não geram, na sua entrada no estabelecimento industrial adquirente, direito ao crédito desse imposto. Tal direito só é cabível quando se tratar de aquisições sujeitas ao pagamento do imposto, em que o produto tenha sido tributado na sua origem (grifos nossos).

*SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL 4ª
REGIÃO FISCAL*

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 15 de 25 de abril de 2003

ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

EMENTA: APROVEITAMENTO DE CRÉDITO. A aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários imunes, não-tributados, isentos ou tributados à alíquota zero não gera direito a crédito do IPI, um a vez que, não há pagamento do

³⁵⁷ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.org.br>>.

tributo na etapa anterior, preservando-se, assim, o princípio da não-cumulatividade (grifo nosso).

*SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL 8ª
REGIÃO FISCAL*

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 245 de 05 de setembro de 2002

ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

EMENTA: CRÉDITO DE IPI. ENTRADA DE INSUMOS IMUNES, ISENTOS OU CONTEMPLADOS COM ALÍQUOTA ZERO NA TIPI. De acordo com o princípio da não-cumulatividade consagrado na Constituição Federal, os produtos contemplados com imunidade ou isenção de IPI ou classificados, na TIPI, em uma das posições beneficiadas com alíquota zero não geram, na sua entrada ao estabelecimento, direito ao crédito desse imposto. Tal direito só é cabível quando se tratar de aquisições sujeitas ao pagamento do imposto, em que o produto tenha sido tributado na sua origem (grifo nosso).

Dessa forma, para o Órgão responsável pela fiscalização e arrecadação, **não gera direito ao crédito do IPI** as aquisições de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários **imunes, isentos, tributados à alíquota zero** ou **não-tributados**.

Vejamos agora as decisões do Órgãos responsáveis pelas decisões administrativas.

7.2.2 Jurisprudência Administrativa³⁵⁸

7.2.2.1 Primeira instância

Efetuada o lançamento tributário face ao contribuinte que não atendeu as determinações da Administração Tributária, ou seja, que se creditou pela aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários imunes, não-tributados, isentos ou tributados à alíquota zero, cabe recurso administrativo às Delegacias da Receita Federal de Julgamento. Vejamos o posicionamento dessas Delegacias.

*DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM
PORTO ALEGRE*

3ª TURMA

ACÓRDÃO Nº 7125 de 15 de dezembro de 2005

ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

EMENTA: Crédito de Insumos: não há direito a crédito na aquisição de insumos isentos, de alíquota zero ou não-tributados, em obediência ao princípio constitucional da não-cumulatividade do imposto.

Período de apuração : 01/06/1991 a 31/05/2001 (grifo nosso).

³⁵⁸ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.org.br>>.

*DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM
RECIFE*

5ª TURMA

ACÓRDÃO Nº 13954 de 25 de novembro de 2005

ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI
EMENTA: CRÉDITOS BÁSICOS. Nos termos da Constituição
Federal de 1988, a não-cumulatividade é exercida pelo
aproveitamento do montante cobrado na operação anterior, ou seja,
do imposto incidente e pago sobre insumos adquiridos, o que não
ocorre quando tais insumos são desonerados do tributo. CRÉDITOS
DE IPI. INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. Inexiste o
direito a crédito do IPI, por falta de previsão legal, na aquisição de
insumos tributados à alíquota zero.
Período de apuração : 01/07/2000 a 30/09/2000 (grifo nosso).

*DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM JUIZ
DE FORA*

3ª TURMA

ACÓRDÃO Nº 11473 de 27 de outubro de 2005

ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI
EMENTA: IPI - CRÉDITOS (1). Só são reconhecidos como créditos
aqueles provenientes de aquisições de matérias-primas, produtos
intermediários e materiais de embalagem sujeitos ao pagamento do
IPI. Produtos isentos, não -tributados, imunes e de alíquota reduzida
a zero não podem oferecer direito a crédito, porquanto não ocorreu
pagamento do tributo pelo remetente e, conseqüentemente, não feriu o
princípio da não-cumulatividade. [...]

Período de apuração : 01/01/1991 a 31/12/2000 (grifo nosso).

*DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM
RIBEIRÃO PRETO*

2ª TURMA

ACÓRDÃO Nº 9232 de 28 de setembro de 2005

*ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI
EMENTA: CRÉDITOS DE IPI. INSUMOS NÃO TRIBUTADOS OU
TRIBUTADOS A ALÍQUOTA ZERO. Somente os créditos relativos a
insumos onerados pelo imposto são suscetíveis de escrituração,
apuração e aproveitamento mediante pedido de ressarcimento ao fim
do trimestre-calendário. [...]*

Período de apuração : 01/01/1999 a 31/12/2000 (grifo nosso).

Dessa forma, **as Delegacias de Julgamento** ratificam o entendimento da Receita Federal, órgão responsável pela fiscalização e arrecadação do IPI, de que a **aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários imunes, isentos, não-tributados ou tributados à alíquota zero não geram direito a crédito do IPI.**

7.2.2.2 Segunda instância

Vejamos agora as decisões do órgão responsável pelos julgamentos em segunda instância: o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

2º Conselho de Contribuintes / 1ª Câmara

ACÓRDÃO 201-77.112, de 12.08.2003

[...]

DIREITO AO CRÉDITO RELATIVO A OPERAÇÃO ANTERIOR ISENTA. Conforme Decisão do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal ao julgar o Recurso Extraordinário nº 212.484-1-RS, não ocorre ofensa à Constituição Federal (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IP credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

DIREITO AO CRÉDITO RELATIVO A OPERAÇÃO ANTERIOR IMUNE, NÃO TRIBUTÁVEL OU SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. As aquisições de insumos cujas operações sejam imunes, não tributáveis ou sujeitas a alíquota zero não geram crédito de IPI (grifos nossos).

[...]

Relator: Serafim Fernandes Corrêa

Publicado no DOU em 13.05.2004

2º Conselho de Contribuintes / 2ª Câmara

ACÓRDÃO 202-15.912, de 09.11.2004

IPI. CRÉDITOS BÁSICOS. RESSARCIMENTO. O princípio da não-cumulatividade aplica-se apenas aos produtos tributados incluídos no campo de incidência deste imposto. Não geram direito a créditos de IPI as aquisições de insumos aplicados em produtos que correspondem à notação NT (Não Tributados) da tabela de incidência do IPI (grifo nosso).

[...]

Relator: Raimar da Silva Aguiar

Publicado no DOU em 11/10/2005

2º Conselho de Contribuintes / 4ª Câmara

ACÓRDÃO 204-00.019, de 13.04.2005

IPI – CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. O Princípio da não-cumulatividade do IPI é implementado pelo sistema de compensação do débito ocorrido na saída de produtos do estabelecimento do contribuinte com o crédito relativo ao imposto que fora cobrado na operação anterior referente à entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Não havendo exação do IPI nas aquisições desses insumos, por serem eles tributados à alíquota zero, não há valor algum a ser creditado. Recurso negado (grifo nosso).

Relator: Henrique Pinheiro Torres

Publicado no DOU em 20.12.2005

Pelos Acórdãos constatamos que, **diferentemente das Delegacias de Julgamento** (1ª instância), **o Conselho de Contribuintes**, reportando-se ao julgado no Recurso Extraordinário nº 212.484-1-RS³⁵⁹, pelo Supremo Tribunal Federal, **admite o crédito do IPI nas aquisições de produtos sob o regime de isenção**. O posicionamento é o mesmo **quanto às aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero ou não-tributáveis, não reconhecendo o direito ao crédito de IPI**.

Vejamos agora o entendimento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão responsável pela cobrança judicial dos respectivos créditos tributários, que pode ser traduzido pelo Parecer PGFN nº 405/2003.

³⁵⁹ Pleno, relator para o acórdão Ministro Nelson Jobim, j. 5.3.1998, DJU 27.11.1998, p. 22.

7.2.3 Parecer PGFN nº 405/2003³⁶⁰

O Órgão responsável pela cobrança judicial dos créditos tributários, esgotada a fase administrativa, é a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

Podemos resumir seu posicionamento fazendo referência ao Parecer PGFN nº 405/2003 que, como ato normativo, vincula a interpretação de seus agentes públicos, conforme determina o inciso I do art. 100 do Código Tributário Nacional.³⁶¹

O Parecer é longo. Referindo-se à não-cumulatividade como uma técnica, justifica-se argumentando que a legislação do IPI, não permitindo o crédito presumido na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, insere-se no bojo de uma política econômica governamental. Apresenta o tratamento dispensado pela Constituição Federal dado à matéria, discorre sobre as origens e evolução da teoria do “valor acrescentado” e procura responder se o texto constitucional, quanto à compensação, seguiu o critério “base sobre base” ou “imposto sobre imposto”.

Conclui que a Constituição Federal adotou o critério “imposto sobre imposto”, sob a forma de lançamento a crédito pelas “entradas” e a débito pelas “saídas”, não prevalecendo a “teoria do valor agregado”, onde tributa-se o “valor acrescentado”. Sendo assim, não é possível viabilizar o crédito do IPI incidente sobre as aquisições de insumos tributados à alíquota zero.

³⁶⁰ *DOU* 26.2.2003, Seção I, p. 24.

³⁶¹ Art. 100 – São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:
I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.

Na seqüência, afirma que “alíquota zero” e “isenção” são institutos distintos e, por decorrência, apresentam efeitos tributários. Busca também como fundamento a legislação do IPI, que estabelece que “o campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquotas, ainda que zero [...]”.³⁶²

Justifica o direito ao crédito na isenção porque esta equívale à exclusão do crédito tributário. O tributo é devido, mas a lei dispensa o seu pagamento. Existe uma alíquota positiva, cuja percepção o legislador renuncia.

Quanto à alíquota zero entende que produz os mesmos efeitos das demais alíquotas (10%, 30%, 70% etc.). O IPI “cobrado” corresponde a “0%”, não proporcionando o direito ao crédito “presumido”. Em face da ausência de alíquota “positiva” (na operação A-B) não pode ser tomada de empréstimo a alíquota da operação subsequente (operação B-C).

Já os produtos “NT” (não-tributado), por estarem fora do campo de incidência do IPI, não se submetem ao exame do crédito presumido.

Dessa forma, o **Órgão responsável pela cobrança judicial dos créditos tributários, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), diferentemente do Órgão responsável pela fiscalização e controle do IPI (Receita Federal), reconhece o direito ao crédito presumido na hipótese de aquisição de insumos isentos**, não admitindo tal creditamento nas aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero ou não-tributados.

³⁶² Parágrafo único do Art. 2º do RIPI/2002.

7.2.4 Tribunais Regionais

Como vimos, na esfera administrativa temos dois posicionamentos: (i) das Delegacias da Receita Federal de Julgamento (1ª instância) não admitindo o crédito do IPI nas entradas de insumos isentos, com alíquota zero ou não-tributado e, (ii) do Conselho de Contribuintes (2ª instância) que reconhece o direito ao crédito do IPI apenas nas aquisições de produtos isentos, não se admitindo tal creditamento para as hipóteses de entradas de produtos com alíquota zero e não-incidência. Neste último também é o entendimento da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Analisando os precedentes jurisprudenciais, e partindo do precedente do Plenário do STF no RE 212.484³⁶³ que reconheceu o direito ao crédito presumido nas aquisições de produtos sob o regime da isenção (com base na premissa de que o IPI se caracteriza como um imposto sobre o valor agregado, apurado pelo método *base sobre base*), verifica-se que, para solução do deslinde (direito do creditamento do IPI nas aquisições de insumos sob o regime de alíquota zero), nossos Tribunais tem centrado a questão no alcance das figuras da isenção e da alíquota zero, procurando responder se há similitude entre essas figuras (isenção e alíquota zero).

Vejamos nossos Tribunais Regionais.

³⁶³ Pleno, relator para acórdão Ministro Nelson Jobim, j. 5.3.1998, DJU 27.11.1998, p. 22.

7.2.4.1 Tribunal Regional Federal – 1ª Região

AC – 199934000281975 – DF – Oitava Turma

[...]

2. O Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE 350.446-1/PR, em Seção Plenária, publicada no D.J./I de 06/06/2003, consagrou o entendimento segundo o qual a isenção e a alíquota zero, mesmo possuindo natureza diversas, têm efeitos idênticos devendo, portanto, serem tratadas de forma igual (grifos nossos).

[...].

Relator: Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso

Data da decisão: 08/06/2004

DJ de 18/6/2004 – página 130

AMS – 199701000511231 – BA – Segunda Turma Suplementar

[...]

2. O contribuinte do IPI pode creditar o valor das matérias-primas adquiridas sob o regime de isenção ou alíquota zero, em razão do princípio da não-cumulatividade consagrado no art. 153, § 3º, II, da CF/88. Precedentes do STF e deste Tribunal (grifo nosso).

[...]

Relator: Juiz Federal Miguel Angelo de Alvarenga Lopes

Data da decisão: 09/09/2003

DJ de 2/10/2003 – página 79.

7.2.4.2 Tribunal Regional Federal – 2ª Região

AGV – 121929 – RJ – Primeira Turma

[...]

II. Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade (grifos nossos).

[...]

Relator: Juiz Carreira Alvim

Data da decisão: 10/08/2005

DJ de 26/08/2004 – página 157.

AC – 287413 – RJ – Terceira Turma

[...]

I – Não havendo previsão expressa da restrição que recai sobre o ICMS (art. 155, § 2º, II da CF/88), no que concerne ao IPI, conclui-se que, neste caso, os créditos das operações anteriores são aproveitáveis em ocorrendo isenção, não incidência ou alíquota zero sobre os insumos (grifo nosso).

[...]

Relator: Juíza Tania Heine

Data da decisão: 03/08/2004

DJ 26/08/2004.

7.2.4.3 Tribunal Regional Federal – 3ª Região

AG – 141561 – SP – Quarta Turma

[...]

VI – Isenção e alíquota zero geram os mesmos efeitos, por instrumentos diversos, o que permite aplicar analogicamente norma sobre isenção para colmatar lacuna referente a alíquota zero (grifo nosso).

[...]

Relatora: Juíza Therezina Cazerta

Data da decisão: 22/05/2002

DJU de 23/08/2002 – página 859.

AG 121553 – SP – Sexta Turma

[...]

II. Legítimo o creditamento por parte do contribuinte do IPI do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção e ou de alíquota zero (grifo nosso).

[...]

Relatora: Juíza Salette Nascimento

Data da decisão: 31/10/2001

DJU de 24/10/2003 – página 418

7.2.4.4 Tribunal Regional Federal – 4ª Região

AMS 81627 – SC – Primeira Turma

[...]

8. A distinção doutrinária entre isenção, não-tributação e tributação à alíquota zero não constitui óbice ao direito de crédito do IPI, visto

que, na prática, todas são formas de desoneração tributária (grifo nosso).

[...]

Relator: Juiz Wellington M. De Almeida

Data da decisão: 24/09/2003

DJU de 05/11/2003

AC – 691348 – PR – Primeira Turma

[...]

2. O contribuinte tem o direito de creditar-se do IPI relativo aos insumos e matérias-primas adquiridos sob o regime de isenção, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, a fim de que o benefício possa ser efetivamente refletido no preço final do produto oferecido ao consumo. Os créditos devem ser apurados aplicando-se sobre a matéria-prima a alíquota devida na operação de saída, relativa ao produto a que o insumo foi incorporado. Tributa-se, com esse método, somente o valor agregado ao produto na fase produtiva em que incide o imposto (grifo nosso).

[...]

Relatora: Juíza Maria Lúcia Luz Leiria

Data da decisão: 15/12/2004

DJU de 09/02/2005 – página 192.

7.2.4.5 Tribunal Regional Federal – 5ª Região

AMS – 75172 – PE – Terceira Turma

[...]

I – Rendendo homenagem à interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal ao princípio da não-cumulatividade no regime do IPI (RE nº 212.484-2, RE nº 350.446/PR), deve-se reconhecer que o

contribuinte tem direito ao creditamento referente às operações de entrada de insumos beneficiados com isenção, alíquota zero ou não-incidência, utilizados na industrialização de seus produtos (grifo nosso).

[...]

Relator: Manuel Maia

Data da decisão: 17/06/2004

DJ de 13/12/2004 – página 376.

Observamos que nossos Tribunais Regionais vêem similaridade entre isenção e alíquota zero, e reconhecem o direito ao creditamento do IPI referente às operações de entrada de insumos beneficiados tanto com isenção como nos casos de alíquota zero. Alguns Tribunais admitem o crédito do IPI também na hipótese de não-incidência (N/T).

7.2.5 Superior Tribunal de Justiça (STJ)

No que se refere à alegação de ofensa ao princípio da não-cumulatividade o STJ reconhece que a via especial não é a adequada para a discussão da matéria. Vejamos o RESP 675.802³⁶⁴:

1. No tocante à alegada violação ao art. 153, § 3º, inciso II, da Constituição da República, a via especial não é a adequada para a discussão da matéria de cunho constitucional, tarefa afeta ao Supremo Tribunal Federal (CF, art. 102, III).

³⁶⁴ STJ – RESP 675.802 – CE, 2ª Turma, relator Casto Meira, j. 14.6.2005, DJU 15.8.2005, p. 275.

2. O Pretório Excelso reconheceu que, pelo princípio da não-cumulatividade de impostos, é assegurado ao contribuinte o direito ao creditamento do imposto na hipótese de aquisição de insumos e matérias-primas isentos ou tributados à alíquota zero de IPI (grifamos).

Quanto ao direito ao aproveitamento do crédito, nas hipóteses decorrentes do princípio da não-cumulatividade, o STJ afastou a aplicação do disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional, conforme se verifica nos Embargos de Divergências no Recurso Especial 433.171³⁶⁵:

2. O pretório Excelso reconheceu que, pelo princípio da não-cumulatividade de impostos, é assegurado ao contribuinte o direito ao creditamento do imposto na hipótese de aquisição de insumos e matérias-primas isentos ou tributados à alíquota zero de IPI.

2. Mostra-se inaplicável, no particular, a norma contida no art. 166 do CTN, que se restringe às hipóteses de repetição do indébito (grifo nosso).

Vamos agora ao Supremo Tribunal Federal.

7.2.6 Supremo tribunal Federal (STF)

A jurisprudência do STF estava consolidada no que se refere ao direito ao crédito nos casos de isenção. Antes da Emenda Passos Porto (EC 23, de

³⁶⁵ STJ – ERESP 433.171 – RS, 1ª Seção, rRelator Castro Meira, j. 27.10.2004, DJU 28/02/2005, p. 181.

01.12.1983), onde o IPI e o ICM tinham o mesmo tratamento Constitucional, assim se manifestou no RE 94.177³⁶⁶:

“Havendo isenção do imposto de circulação de mercadoria importada, não se pode, na operação subsequente, cobrar o valor do imposto, que seria devido, não fora a isenção tributária. Tem, assim, o revendedor direito ao acto de destaque do valor isento, nas notas fiscais. Recurso Extraordinário a que se dá provimento”.

Com a promulgação da Emenda Passos Porto (EC 23/83), que alterou a redação do art. 23, II, da EC nº 1/169, acrescentando no seu final que “... a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes;” caiu, com relação ao ICM, a orientação do STF.

A Constituição Federal de 1988 manteve a restrição referente ao ICMS, nada se alterando quanto ao IPI.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal ao julgar o RE 212.484³⁶⁷ manteve, para o IPI, o entendimento anterior, assegurando o direito ao crédito na hipótese de aquisição de produtos isentos, tendo por premissa o IPI como um imposto sobre o valor agregado apurado pela forma *base sobre base*. Diz a Ementa do consubstanciado acórdão:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA.

³⁶⁶ 2ª Turma, relator Firmino Paz, j. 7.8.1981, DJU 29.8.1981.

³⁶⁷ Relator para acórdão Ministro Nelson Jobim, j. 5.3.1998, DJU 27.11.1998, p. 22.

Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º,II), quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção (grifamos).

No RE 350.466-1³⁶⁸, reconhecendo a similaridade entre as figuras da isenção e da alíquota zero, o STF admitiu também o direito ao crédito presumido do IPI nas aquisições de insumos adquiridos com alíquota zero. Vejamos a Ementa:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO.

Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade.

A isenção e a alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito (grifamos).

A Fazenda Nacional opôs Embargos Declaratórios objetivando efeito modificativo ao julgado. O Ministro Nelson Jobim, relator, acolheu parcialmente os embargos declaratórios para afastar do acórdão embargado as referências aos insumos não-tributados e também para dar tratamento diferenciado quanto ao direito aos créditos do IPI, estabelecendo distinção entre as situações anteriores e

³⁶⁸ Relator Ministro Nelson Jobim, j. 18.12.2002, DJU 6.6.2003.

posteriores à edição da Lei nº 9.779/1999, que afastou o estorno obrigatório (art. 11) e assegurando a manutenção na escrita fiscal do crédito do imposto nas aquisições de insumos empregados na industrialização de produtos isentos ou com alíquota zero³⁶⁹. Os autos encontram-se conclusos ao Ministro relator.

Discute-se também a possibilidade do crédito do IPI nas aquisições de produtos não-tributados no RE 353.657³⁷⁰.

Reconhecido o direito ao crédito presumido nas aquisições de insumos isentos, o STF está revendo as matérias no que se refere às aquisições com alíquota zero e não-tributado. O resultado poderá refletir no precedente que assegurou o direito ao crédito nas isenções.

Assim é chegada a hora de apresentaremos uma rápida proposta de adequação do IPI.

³⁶⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Informativo STF nº 333, de 8 a 12 de dezembro de 2003. Disponível em <http://www.stf.gov.br>. Acesso em 14.2.2005.

³⁷⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Informativo STF nº 361 (RE 353657), de 13 a 17 de set. /2004. O Recurso Extraordinário 353657, relator Marco Aurélio, encontra-se com vista do Ministro Cezar Peluso. Disponível em <http://www.stf.gov.br>. Acesso 14.2.2006.

CAPÍTULO 8

PROPOSTA DE ADEQUAÇÃO DO IPI

8.1 Pelo Comando Constitucional o IPI é um imposto seletivo em função da essencialidade do produto. Estamos diante de um dispositivo preciso, que não visa apenas esquemas quantitativos, através de alíquotas zero, moderadas ou excessivas.

8.2 O que busca o preceito constitucional é o critério qualitativo da tributação, que se traduz na essencialidade do produto, impondo-se como uma limitação ao poder de tributar.

8.3 Colocando o IPI em seu devido lugar, ou seja, alcançando apenas consumos específicos, definidos em lei complementar, há necessidade de profundas alterações na legislação ordinária para sua adequação ao Texto Maior.

8.4 Por decorrência, a eliminação da TIPI³⁷¹, que está atrelada à Nomenclatura Brasileira de Mercadorias, baseada no Sistema Harmonizado (NBM/SH), que serve ao comércio internacional, e contém centenas de posições, onde se podem classificar praticamente quase todas as mercadorias que são objeto de comércio, sendo substituída, por uma Tabela contendo apenas os produtos de consumos especiais, tributados.

³⁷¹ Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto n. 4.542, de 26.12.2002, que tem por base a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), constante do Decreto n. 2.376, de 12.11.1997. A NCM, por sua vez, constitui a Nomenclatura de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado (NBM/SH), estabelecida pelo Decreto n. 1.154, de 1.3.1971, elaborada para atender ao comércio internacional.

8.5 Reduzida sua incidência a poucos e determinados produtos, restringir-se-ia também, por decorrência, o número de contribuintes, simplificando o tributo.

8.6 Estando o produto no campo de incidência do IPI, ele sofrerá a tributação em razão do valor essencialidade. Vindo a ser utilizado em novo processo de industrialização, o produto resultante estará ou não sujeito ao imposto em função também do seu grau de essencialidade.

8.7 Para aqueles produtos que pela sua natureza e por representar expressiva participação na arrecadação tributária, poder-se-ia autorizar a incidência monofásica, também uma das formas de se alcançar o postulado constitucional da não-cumulatividade.

CONCLUSÕES

1. O Direito é um fenômeno social, uma realidade que se desenvolve através do tempo e do espaço, que pode ser estudada, no mínimo, por três prismas: pela Sociologia Jurídica, pela História do Direito e pela Ciência do Direito.

2. Toda ciência possui um objeto que representa sua razão de ser. O objeto da Ciência do Direito é o Direito Positivo, um corpo de linguagem de cunho prescritivo, organizado para disciplinar a conduta dos seres humanos no convívio social. É a busca pela justiça entre os homens.

3. Ao intérprete cabe estudar essa realidade sob o aspecto normativo ou regulativo, desempenhando importante papel de construir o conteúdo, o sentido e o alcance das regras jurídicas.

4. A parte da Ciência do Direito que realiza o estudo sistemático da interpretação, com seus princípios e normas, denomina-se *Hermenêutica Jurídica*.

5. Quando tratamos de modo genérico, dos meios, critérios e esquemas interpretativos, trabalhamos em terreno hermenêutico.

6. Quando passamos a analisar um determinado dispositivo legal e, para isso, aplicamos os princípios convencionados pela hermenêutica, desenvolvemos a atividade interpretativa.

7. Os métodos de interpretação indicados pela doutrina são: o literal ou gramatical, o histórico ou histórico-evolutivo, o lógico, o teleológico e o sistemático.

8. Com todo trabalho esse científico, pode o intérprete se encontrar diante de lacunas no texto interpretado, necessitando integrar o sistema, buscando sua plenitude e a unicidade que o caracteriza.

9. Entendemos que a integração da norma é o produto último do labor interpretativo, se constituindo em parte deste.

10. A interpretação das leis tributárias está subordinada aos princípios da Teoria Geral do Direito e, dentro da Dogmática Jurídica, são de primeira relevância hierárquica os princípios.

11. A interpretação em matéria tributária não se constitui, portanto, numa atividade isolada. Tanto é assim que o CTN, ao traçar orientação a respeito, leva o intérprete a se socorrer da analogia, princípios gerais do direito tributário e público, além da equidade.

12. Pelo CTN, o emprego da analogia sofre restrições diante das limitações constitucionais do poder de tributar, mais especificamente, do princípio da legalidade. Pode-se afirmar, assim, como limite à interpretação analógica, a proibição de que, do seu emprego, resulta a exigência do tributo. Alertamos que esse entendimento é face ao disposto no Código Tributário Nacional, vez que, acolhida a tese de que a integração é parte da interpretação, não estaria criando direito novo, mas somente um ato construtivo de norma jurídica, sem nos esquecermos do novo parágrafo único do seu art. 116

13. O Direito Tributário tem suas especificidades, mas não podemos caracterizar, por isso, a existência de um método interpretativo específico, advindo do conteúdo da lei tributária, decorrente do princípio da capacidade contributiva, inscrito no Texto Constitucional.

14. Tal princípio (da capacidade contributiva) se traduz no princípio informador dos impostos. Quando a lei tributária indica um fato, ou circunstância, como capazes de, pela sua configuração, dar lugar a um tributo, considera esse fato em sua consistência econômica, e o toma como índice de capacidade contributiva.

15. Quando falamos em consideração econômica, reafirmamos o princípio de ordem superior, de nível constitucional, o princípio da capacidade contributiva, objetivando a apreensão teleológica da norma tributária, norteando-se por meio do princípio da igualdade. Pretende que situações economicamente idênticas submetam-se a idêntico tratamento tributário, repelindo as simulações e fraudes jurídicas.

16. Esse posicionamento busca também fundamento na razão de ser do próprio Estado que, na consecução de seus objetivos, deve buscar os recursos necessários (via tributo) em consonância com o princípio da igualdade, determinando que todos devem arcar com os encargos tributários. Não seria justo que uns suportassem, pelos outros, os encargos sociais, cada vez mais onerosos, visando atingir às suas finalidades (do Estado).

17. De acordo com a Constituição, a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito, deixando assim o puro liberalismo, característica do Estado de Direito.

18. Ao liberalismo sem freios vai se opondo, para composição de valores, um Estado mais protetor, visando a constituição de uma sociedade livre, justa e solidária.

19. Nesse caminho, nossa Constituição prestigia valores que garantem o direito individual e também os valores sociais. Aquele predomínio da liberdade (Estado Liberal) deverá agora ser temperado com o princípio da capacidade contributiva, que consagra uma diretriz positiva a ser seguida pelo ordenamento.

20. Quanto aos impostos, adotando a classificação segundo a base econômica, temos três categorias: impostos sobre as despesas ou indiretos, sobre a renda e sobre o capital.

21. No século passado, os impostos sobre vendas, tipo imposto sobre volumes de negócios, tiveram grande expansão. Hoje, a expressão “imposto sobre gastos” melhor se adapta se empregada como sinônimo de imposto sobre vendas, se caracterizando como tributação geral sobre mercadorias, e assemelhando-se mais à tributação genérica sobre despesas do que a clássica tributação sobre o consumo de mercadorias específicas.

22. Assim, quando falamos de imposto de consumo, entendemos a tributação restrita à determinadas mercadorias ou categorias de produtos. O sistema tributário deve comportar os impostos especiais ao lado dos gerais, complementando-se, sempre em decorrência do princípio da capacidade contributiva, recaindo aquele sobre o uso da renda considerado suntuário.

23. Do ponto de vista econômico é difícil separar esses impostos, pois atingem a mesma despesa. Do ponto de vista jurídico, seria necessário percorrer o direito positivo de cada país, para podermos diferenciá-los.

24. No Direito Positivo Brasileiro, antes da EC n. 18/65, poderíamos afirmar a co-existência de dois impostos gerais: o de vendas e consignações e sobre o consumo.

25. Com a reforma, advinda com EC 18/65, o imposto sobre vendas e consignações foi substituído pelo ICM, se caracterizando como um verdadeiro imposto geral sobre vendas, não-cumulativo e seletivo, com restrições. O antigo imposto de consumo foi substituído pelo IPI, imposto seletivo e não-cumulativo.

26. A substituição do antigo imposto de consumo pelo IPI resultou numa competência à União mais restrita, em razão do princípio de imposto seletivo em função da essencialidade do produto.

27. Pela atual Constituição, podemos afirmar que o ICMS se classifica como um imposto geral sobre vendas e o IPI como um imposto especial, devendo recair sobre os produtos suntuários, pois seu consumo demonstra maior capacidade contributiva.

28. O ICMS é um imposto não-cumulativo e seletivo. Quanto à não-cumulatividade sofre restrições (isenção e não-incidência). Já quanto à seletividade, por ser um tributo de incidência genérica, a cláusula “poderá” deve ser considerada como um “dever”, absoluto, quando for possível classificar determinada mercadoria (de primeira necessidade, semiluxo ou de luxo).

29. O IPI é, primeiramente, um imposto seletivo em função da essencialidade do produto e também imposto não-cumulativo. Como disposto na CF, funciona como complemento do ICMS (imposto geral), procurando atingir, em razão do princípio da seletividade, os produtos considerados suntuosos que, pelo seu consumo, indicam maior capacidade contributiva.

30. Podemos assim afirmar que, ao lado do princípio da capacidade contributiva, a seletividade também se constitui em princípio informador do IPI.

31. Pela seletividade, em função da essencialidade do produto, procura-se alcançar o princípio da capacidade contributiva no IPI, tributo indireto.

32. O princípio da seletividade do IPI é também decorrência do princípio republicano e da generalidade da tributação, através do qual a carga tributária, longe de ser imposta sem qualquer critério, alcança a todos com isonomia e justiça.

33. No campo tributário, uma das formas de aplicação prática do princípio da capacidade contributiva é a progressividade dos impostos. Por tal razão, entendemos que a idéia simplista de que o princípio da seletividade é sinônimo de alíquotas seletivas, descaracteriza o Mandamento Constitucional, desnaturando tal princípio, deixando-o sob critérios exclusivos do Poder Executivo, regravar o IPI como bem entende.

34. O princípio de imposto seletivo em função da essencialidade do produto se constitui como uma limitação ao poder de tributar. Entendemos que essa seleção depende de Lei Complementar.

35. A discricionariedade do Poder Executivo só é cabível após a Lei Complementar selecionar os produtos, em função de sua essencialidade.

36. Dessa forma, a imposição tributária só pode recair quando for possível identificar no produto, no estado em que se encontra, ou em razão da sua destinação, o seu grau de essencialidade.

37. Assim, entendemos inconstitucional a ampla, geral e irrestrita incidência do IPI sobre matérias-primas, materiais intermediários e material de embalagem, constante na TIPI.

38. Refutamos a TIPI tal como se apresenta. A diversificação de alíquotas, a definição do que é ou não tributado, a critério exclusivo do Poder Executivo, contraria ao mandamento maior da seletividade.

39. Por tudo, a legislação infraconstitucional não foi recepcionada pela atual Constituição. Está baseada, até os dias de hoje, no antigo imposto de consumo. É vestimenta velha para tributo novo.

40. Uma vez selecionado o produto, em função da essencialidade, deve ser respeitado também o princípio da não-cumulatividade.

41. Pelo nosso sistema tributário, a sistemática da tributação sobre o valor agregado foi adotada, pela Constituição, sob a forma da não-cumulatividade, calculada sobre a *base financeira*, pelo método de *subtração*, pela variante *imposto sobre imposto*.

42. O princípio da não-cumulatividade deve ser aplicado em harmonia com o da seletividade.

43. Selecionado determinado produto sua tributação será determinada pelo valor essencialidade. Caso esse produto venha ser empregado em novo processo de industrialização, aplica-se o mandamento constitucional, compensando-se o que for devido na nova operação com o montante cobrado na operação anterior.

44. Em razão do princípio constitucional da seletividade em função da essencialidade do produto, não reconhecemos os mesmos efeitos para os institutos da isenção e da alíquota zero. O fundamento de validade do crédito presumido do IPI deve ser buscado no fim visado pela norma desonerativa. Buscando os objetivos da política econômica governamental (isenção), distancia-se do valor essencialidade

(alíquota zero), devendo-se assegurar o respectivo crédito (para situações anteriores à Lei nº 9.779/99).

45. Com a vigência da Lei n 9.779/99 (art. 11), que assegurou a manutenção do crédito do IPI ao adquirente (na 2ª etapa) de insumos tributados e aplicados na industrialização de produtos isentos ou com alíquota zero, afastando o estorno obrigatório, não há mais que se falar, para o adquirente desses produtos isentos ou com alíquota zero (na 3ª etapa), em crédito presumido do IPI. O débito do imposto gerado na 1ª etapa anula-se com sua manutenção, na 2ª etapa.

46. Na suspensão do imposto ocorre o mesmo fenômeno normativo da isenção. Assim, para as hipóteses onde a legislação determina o estorno na escrita fiscal do crédito do imposto (na 2ª etapa) relativo aos insumos empregados nos produtos saídos com suspensão, não ofende a Constituição Federal quando o adquirente desses produtos (na 3ª etapa), credita-se do crédito presumido do IPI.

47. Não reconhecemos também o direito ao crédito presumido nas aquisições de insumos não-tributados. Por estarem fora do campo de incidência do IPI, não há que se falar em imposto a ser aproveitado.

48. As conclusões acima partem da premissa de que o IPI se caracteriza como imposto sobre o valor agregado, calculado pelo método *imposto sobre imposto*. Para aqueles que defendem a tese de que o IPI é apurado pela forma *base sobre base*, o problema permanece, pelo menos em parte, naquela que atribui ao adquirente dos insumos (isentos, com alíquota zero, suspensão ou não-tributado) o débito que corresponderia, exclusivamente, ao contribuinte da etapa anterior, não fora à isenção.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 5 ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2000.

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. *História dos tributos no Brasil*. São Paulo: Ed. Sinafresp, 2000.

ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1969.

_____. *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Saraiva; Educ, 1975.

_____. *Republica e Constituição*, 2 ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2001.

_____. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 4 ed. 3 tir. São Paulo: Malheiros Ed., 2005.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2001.

_____. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 16 ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2004.

BAPTISTA, Francisco de Paula. *Compendio de Hermenêutica Jurídica*. Recife: Typ. Commercial de Geraldo Henrique de Mira & C, 1860.

BARROS, José Eduardo Monteiro. *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Saraiva; Educ, 1975.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 21 ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 1990 e 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 3 ed. São Paulo: LEJUS Ed., 1998.

BITTAR, Carlos Alberto. Interpretação no direito em geral. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, a. 1, n. 65, v. 493, nov. 1976.

BOBBIO, Norberto . *A Era dos Direitos*, 2 tir. Rio de Janeiro: Ed. Campus, 2004.

_____. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 10 ed. Brasília: UnB, 1999.

BONAVIDES, Paulo. *Do Estado Liberal ao Estado Social*, 7 ed., 2 tir. São Paulo: Malheiros Ed., 2004.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM – Fundamentos da técnica não-cumulativa*. 1979. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1979.

BORGES, José Souto Maior. Crédito do IPI relativo a insumo *isento*. São Paulo: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 48, setembro, 1999.

_____. *Isonções tributárias*, 2 ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

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

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 4 ed. Coimbra: Almedina, 2000.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16 ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2001.

_____. *ICMS*. 9 ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13 ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2000.

_____. *Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária*. São Paulo: Ed. Saraiva, 1999.

_____. Introdução ao estudo do Imposto sobre Produtos Industrializados. *Revista de Direito Público*; São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 11, jan./mar. 1970.

_____. IPI – Comentários sobre as Regras Gerais de Interpretação da Tabela NBM/SH (TIPI/TAB). São Paulo: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 12, set. 1996.

_____. Isenções Tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. São Paulo: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 33, junho, 1998.

CASSONE, Vittorio. *A não-cumulatividade no Direito Brasileiro e no Direito Italiano*, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O Princípio da não-cumulatividade*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2004.

CAVALCANTI, Themistocles Brandão. *A Constituição Federal comentada*, 2 ed., rev. e atual. v. IV. Rio de Janeiro: José Konfino, 1953.

COELHO, José Washington. *Código Tributário Nacional Interpretado*. Rio de Janeiro: Correio da Manhã, 1968.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1990.

_____. *Considerações sobre a chamada norma geral antielisiva, supostamente instituída pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001*. IOB – Repertório IOB de Jurisprudência, São Paulo, 2ª quin. abr. 2001, n. 8, Caderno 1.

_____. *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

_____. DERZI, Misabel Abreu Machado. *ICMS – Não-cumulatividade e temas afins*, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O Princípio da Não-cumulatividade*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2004.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1978.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3 ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2003.

_____. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros Ed., 2001.

_____. *Reforma Tributária: estudo preliminar*. Propostas da Comissão de Altos Estudos da Justiça Federal. Disponível em <http://www.cjf.gov.br>.

CRUZ, Antônio Maurício da. *O IPI – Limites Constitucionais*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1984.

DERZI, Misabel Abreu Machado, em nota de atualização da obra *Direito Tributário Brasileiro*, de Aliomar Baleeiro, 11 ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2001.

_____. *Primeira aproximação da Lei Complementar 87/96 sob o ângulo do Princípio da Não-cumulatividade*, In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ICMS e a LC 87/96*. São Paulo: Dialética, 1997.

DINIZ, Maria Helena. *Norma Constitucional e seus efeitos*, 5 ed., São Paulo: Saraiva, 2001.

DOMINGO, Luiz Roberto. *Não-cumulatividade no IPI – aspectos relevantes da incidência conjunta com outras normas jurídicas tributárias*. 2002, Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2002.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Analogia em matéria tributária*. In: CONFERÊNCIA DO TRIBUNAL DE IMPOSTO E TAXAS DE SÃO PAULO. 1975. ESP. Assistência de Promoção Tributária da diretoria de Planejamento da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. São Paulo, 1975.

DUE, John F. *Análisis económico de los impuestos en el cuadro general de las finanzas públicas*. Buenos Aires: Libreria El Ateneo, 1968.

ENGLISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Lisboa: 3 ed., Gulbenkian, 1977.

FALCÃO, Alcino Pinto. *Constituição anotada*, v. III. Rio de Janeiro: José Konfino, 1957.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 2 ed., São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1971 e 1977.

_____. *Introdução ao Direito Tributário*. 6 ed., Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1999.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 2 ed., São Paulo: Ed. Atlas, 1994.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Dicionário da Língua Portuguesa*. 1ª ed., 15ª tir. Rio de Janeiro: Ed. Nova Fronteira.

FRANÇA, Rubens Limongi. *O Direito, a Lei e a Jurisprudência*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1974.

GERLOFF, W. e NEUMARK, Fritz. *Tratado de Finanzas*, tradução espanhola. Buenos Aires: El Ateneo, 1961.

GODOI, Marciano Seabra de. A figura da fraude à lei tributária prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*; São Paulo: n. 68, mai. 2001.

GOMES, Orlando. *Introdução do Direito Civil*, 4 ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1974.

GONÇALVES, J. A. Lima. *Isonomia na Norma Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004

HARADA, Kiyoshi. *Dificuldades de harmonização no âmbito do Mercosul*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O Princípio da Não-cumulatividade*. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2004.

HORVATH, Estevão. *O princípio da não-confiscatoriedade em matéria tributária – Alguns aspectos*. 2000, Tese (Livre Docência em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2000.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Ed. Saraiva, 1997.

JARACH, Dino. *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva; Educ, 1975.

JUSTIN FILHO, Marçal. *O imposto sobre serviços na Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6 ed., 2 tir. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. A estrutura atual da tributação sobre o consumo no Direito Brasileiro. *Revista Fundação Getúlio Vargas*. São Paulo. N. 201, jul./set. 1995

_____. *A norma antielisão e outras alterações no CTN*. IOB: Repertório IOB de Jurisprudência, São Paulo: 1 quin. abr. 2001, nº 7, Caderno 1.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 16 ed., São Paulo: Malheiro Ed., 1999.

_____. *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1989.

_____. *Planejamento tributário e suspensão do IPI*. IOB: Repertório IOB de Jurisprudência, São Paulo: 1ª quin. jun. 1998, n. 11, caderno 1.

_____. *Virtudes e defeitos da não-cumulatividade no sistema tributário brasileiro*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O princípio da Não-Cumulatividade*. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. 2 ed., v. 6, t. I. São Paulo: Ed. Saraiva, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O Princípio da não-cumulatividade*. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2004.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 19 ed., Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2005.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3 ed. 10 tir. São Paulo: Malheiros Ed., 2002.

MELO, José Eduardo Soares de Melo. *O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1998*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1991.

_____. *O princípio da não-cumulatividade tributária. Limitações Constitucionais face à legislação ordinária*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O Princípio da Não-cumulatividade*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2004.

_____. *Princípio da não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: *Revista de Direito Tributário*, Ano 13, n. 49, jul./ set. de 1989.

MENDONÇA, José Xavier Carvalho. *Tratado de Direito Comercial Brasileiro*, 3 ed., Rio de Janeiro: Freitas Bastos, Parte I, n. 5, v. V, 1940.

MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*, 2 ed., Coimbra: Coimbra Limitada, 1982.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, t. 2 , 1972.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil – Obrigações*. São Paulo: Ed. Saraiva, v. 2, 1959.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Sistema Tributário da Constituição de 1969*. v. I. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1973.

NASCIMENTO, Carlos Valder. *Interpretação no Direito Tributário*. In NASCIMENTO, Carlos Valder do. (Org.). *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, v. I, 1989.

NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. *Do Imposto sobre Produtos Industrializados*. São Paulo: Ed. Saraiva, 1981.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 1 ed., São Paulo: Ed. Saraiva, 1999.

_____. *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*, 2 ed., São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1965.

_____. *Direito Financeiro*, 2 ed., São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1970.

_____. Imposto sobre Produtos Industrializados. *Revista de Direito Público*. São Paulo: n. 10, Revista dos Tribunais, out./dez./ 1969.

_____. *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1989.

OLIVEIRA, Fernando Antônio Albino. A Chamada "Interpretação Econômica" no Direito Tributário. *Revista de Direito Público*; São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 18, out./dez./ 1971.

OLIVEIRA Regis Fernandes de, HORVATH, Estevão. *Manual de Direito Financeiro*. 6 ed., São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2003.

REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. 20 ed., São Paulo: Ed. Saraiva, 2002.

REZENDE, Tito. *O novo regulamento do imposto de consumo*. Rio de Janeiro: Tip. Santa Helena, 1927.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*. V. III. Madri, Instituto de Estudios Políticos, 1963.

SANCHES, Luciana de Souza. *Um perfil das taxas à luz da Constituição Federal de 1988*. 2004. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2004.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. São Paulo: Ed. Max Limonad, 1999.

SERRA, Leonel Mariani, in *O novo regulamento do imposto de consumo*, de Tito Rezende. Rio de Janeiro: Tip. Santa Helena, 1927.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*, 6 ed., São Paulo: Malheiros Ed., 2003.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. *A não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro*, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O Princípio da Não-cumulatividade*. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2004.

SOUZA, Hamilton Dias. *O fato gerador do ICM*. 2 tir. São Paulo: Resenha Tributária; Centro de Extensão Universitária, 1991.

SOUZA, Rubens Gomes. *Compêndio de Legislação Tributária*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1964.

_____. *O Sistema Tributário Nacional*. São Paulo: Revista de Direito Administrativo, v. 72, 1963.

TILBERY, Henry. *O conceito de essencialidade como critério de tributação*, In Estudos Tributários – Homenagem a Rubens Gomes de Souza. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1974.

_____. *Tributação e Integração da América Latina*. São Paulo: José Bushatsky, 1971.

TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 7 ed., São Paulo: Renovar, 2000.

_____. *O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado*, in *O princípio da Não-Cumulatividade*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) São

Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária Revista dos Tribunais, 2004.

XAVIER, Alberto. *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa: [s.n.], v.1, 1974.

_____. A norma geral antielisão da medprov 66/2002 e a tributação por analogia: uma bruta agressão ao princípio da legalidade. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*; São Paulo: Revista dos Tribunais, a. 10, n. 47, nov./dez. 2002.

YUNES JUNIOR, Faissal. Sistema Constitucional Tributário. *Revista dos Tribunais*; São Paulo: a. 6, n. 24, jul./ set./1998.