

EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO

# IPI - PRINCÍPIOS E ESTRUTURA



**DIALÉTICA**

São Paulo - 2009

## 2. A Regra-matriz do IPI

### 2.1. O conceito constitucional do tributo e suas variantes

A regra-matriz de incidência do IPI é exteriorizada pelo art. 153, IV, da Constituição.<sup>1</sup>

Esse imposto reveste-se de uma série de peculiaridades jurídicas que o tornam adaptável às flutuações da política, das finanças, da conjuntura nacional e, até, internacional, conforme será adiante, examinado.

O IPI incide sobre operações jurídicas praticadas com produtos industrializados. Nos termos da Constituição, ele deve ter por hipótese de incidência<sup>2</sup> o fato de alguém<sup>3</sup> industrializar produto e levá-lo para além do estabelecimento produtor, por força da celebração de um negócio jurídico translativo de sua posse ou propriedade.

Ademais, o Código Tributário Nacional, em seu art. 46,<sup>4</sup> abre margem a que o tributo incida sobre duas outras operações, a saber: (a) a importação do exterior de produtos industrializados, e (b) a arrematação de produtos industrializados abandonados e levados a leilão.<sup>5</sup>

Detenhamo-nos, então, no exame destas hipóteses.

<sup>1</sup> CF, art. 153: "Compete à União instituir impostos sobre: (...) IV - produtos industrializados (...)."

<sup>2</sup> Adotamos o consagrado conceito de Geraldo Ataliba, para quem hipótese de incidência é o "fato descrito em lei, que, se e quando acontecido, faz nascer, para uma pessoa, o dever de pagar tributo".

<sup>3</sup> Por imposição legal, o contribuinte de *iure* do IPI é o industrial que promove a operação com o produto industrializado. Nosso ordenamento jurídico, porém, desonera-o da correspondente carga econômica, já que autoriza que esta seja repassada ao consumidor final (contribuinte *ex facto*).

<sup>4</sup> CTN, art. 46: "O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador: I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51; III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão." Esta última hipótese deixou de ser considerada pela legislação ordinária do tributo.

<sup>5</sup> A propósito destas previsões, destaca Aires Barreto o sentido protecionista de que se revestem, *verbis*: "Andou bem o legislador ao fazer uso dessa ficção jurídica, equiparando os importadores e arrematantes de produtos de procedência estrangeira ao estabelecimento industrial. A finalidade legal é dispensar igual tratamento aos consumidores tanto de produtos fabricados no Brasil como de produtos importados, pois que eles - em regra, contribuintes de fato - são os que na realidade suportam o ônus do imposto." ("Importador de Bens Industrializados: Equiparação a Industrial", *Revista de Direito Tributário* 69, p. 341)

### 2.1.1. A importação de produtos industrializados e o IPI

Embora, à primeira vista, aparente ser mera "variante operacional" do IPI, a exação que, nos termos do art. 46, I, do CTN, incide sobre a importação de bens industrializados no exterior, confunde-se com o imposto sobre a importação, também incluído na esfera de competência tributária da União, nos termos do art. 151, I, da Lei Maior.

Daí concluirmos que, no contexto ora considerado, o IPI equivale a mero adicional do imposto de importação.

A circunstância de estar-se diante de um adicional do imposto de importação - e não do IPI propriamente dito - foi pioneiramente apontada por Paulo de Barros Carvalho, ao observar que, pela análise das diferentes situações contempladas no supra referido art. 46 do CTN, bem como pelas características das respectivas bases de cálculo,<sup>6</sup> a expressão "imposto sobre produtos industrializados" não passa de uma sigla a albergar impostos distintos.

Não se pode negar que, sob a estrita óptica de política fiscal, a caracterização do IPI/importação como verdadeiro adicional do imposto de importação dá margem à ocorrência do fenômeno do *bis in idem*.

Todavia, e em que pesem respeitáveis opiniões em contrário,<sup>7</sup> não vislumbramos inconstitucionalidade nesse expediente. Esta é, também, a posição predominante da jurisprudência, bem expressa na seguinte ementa:

"Tributário. IPI. Produtos Industrializados. Imposto Devido. Exigência do Recolhimento no Desembaraço Aduaneiro.

1 - Um dos fatos geradores do IPI, a teor do artigo 46, I, do CTN, é o seu desembaraço aduaneiro e, quando caracterizado, incide o IPI em produtos industrializados.

2 - Não é o ato de industrialização que gera a incidência do IPI, posto que este recai no produto objeto da industrialização.

3 - Recurso improvido (precedente: REsp 180.131-SP)."<sup>8</sup>

Em suma, temos para nós que, por se tratar de adicional do imposto de importação, o IPI que incide sobre o desembaraço aduaneiro de produtos industrializados de procedência estrangeira, sofre os influxos dos

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. "Imposto sobre Produtos Industrializados", *Curso de Direito Empresarial*, 2º vol., São Paulo, Educ/Resenha Tributária, 1976, p. 148.

<sup>7</sup> MELO, Fábio Soares de. "Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Impossibilidade das Referidas Exigências sobre as Importações de Produtos Industrializados e de Prestações de Serviços - Homenagem a Geraldo Ataliba", coord. de Eduardo Domingos Bottallo, São Paulo, Quartier Latin, 2005, pp. 160 e seguintes.

<sup>8</sup> STJ, REsp nº 216.217/SP.

princípios, categorias e fórmulas, bem como da legislação pertinente àquele tributo.

### 2.1.2. A tributação, pelo IPI, de produtos industrializados, importados por não contribuintes: possibilidade e limites

Questão de inegável importância é a que se relaciona com a tributação, pelo IPI, de produtos importados por comerciantes (não contribuintes da exação) para ulterior revenda no mercado interno.

Não vemos maiores obstáculos jurídicos a que o comerciante-importador se sujeite ao pagamento do imposto quando do desembaraço aduaneiro dos aludidos produtos.

É que, realizando esta operação, o comerciante estará sendo equiparado ao industrial nos precisos termos do art. 51, II, do CTN:

“Art. 51. Contribuinte do imposto (IPI) é:

(...)

II - o industrial ou a quem a lei a ele equiparar.”<sup>9</sup>

Recorde-se, a propósito, que equiparação é o artifício, usado pelo legislador, para igualar situações que, posto dessemelhantes, apresentam pontos de identificação.

No caso, pode-se entrever pontos de afinidade, a justificar a equiparação, entre o industrial e o comerciante-importador, levando-se em conta, entre outros fatores, que ambos recolhem o IPI, em igualdade de condições, no ato do desembaraço aduaneiro dos produtos industrializados originários do exterior.

Todavia, a partir daí, as operações do comerciante-importador não apresentam nenhuma semelhança com as próprias de um industrial.

Em conseqüência, mostra-se de todo indevida nova cobrança de IPI nas saídas dos produtos quando de sua comercialização no mercado interno.

De feito, o comerciante-importador não submete produtos a processo de industrialização; tampouco, pratica atos visando sua disponibilização no mercado interno, eis que isso já ocorreu ao ensejo do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas.

Como se vê, nem instrumental, nem finalisticamente, suas atividades, no mercado interno, podem ser identificadas com as típicas de um industrial.

Daí não estarem presentes, os imprescindíveis pontos de aproximação, entre o comerciante-importador e o industrial, capazes de tornar tributariamente irrelevantes, as diferenças que entre eles existem.

<sup>9</sup> Esclarecemos no parêntese.

Insista-se: no mercado interno, a atividade típica do comerciante-importador em nada se assemelha a de industrialização.

Portanto, não estão reunidos os elementos necessários e suficientes para que ocorra a *equiparação*, único fenômeno jurídico que pode render ensejo à tributação por meio de IPI, a quem, no rigor dos fatos, não é industrial.

O que há, sim, é uma *ficção*,<sup>10</sup> inidônea a possibilitar a incidência de IPI, para quem, não sendo industrial (nem podendo ser validamente a ele equiparado), revende produtos importados.

Considerar tal *ficção* modalidade de *equiparação* autorizada pelo CTN, implica atribuir tratamento igual, a situações diferentes, levando em conta apenas *semelhanças secundárias* que elas eventualmente possam apresentar. Isto conflita, repita-se, com a própria idéia de equiparação, além de afrontar o magno *princípio da igualdade*.

Quanto a este último ponto (violação ao princípio da igualdade) observe-se que, caso o comerciante-importador seja obrigado a pagar IPI nas operações internas que vier a promover com produtos estrangeiros, suportará um ônus adicional que não teria se houvesse adquirido o mesmo produto, só que no Brasil.

Exemplificando, para melhor esclarecer, digamos que dois comerciantes adquiram o mesmo produto industrializado, só que, um deles, no exterior, e, o outro, de um produtor local. A prevalecer o ponto de vista contrário ao aqui sustentado, este último, na revenda, não teria IPI a recolher, ao passo que o primeiro, *sim*, em aberta afronta ao princípio da igualdade.

É justamente este espírito que vem norteando o entendimento de nossos Tribunais Superiores a respeito do tema.<sup>11</sup>

Em suma, o comerciante-importador não pode ser considerado contribuinte do IPI, nas operações internas que pratica com produtos

<sup>10</sup> A diferença entre ficção e equiparação é atiladamente apontada por Tercio Sampaio Ferraz Junior: “A equiparação afirma uma igualdade, desprezando desigualdades secundárias, enquanto a ficção afirma uma desigualdade essencial, procedendo, não obstante, a uma igualação.” (“Equiparação - Código Tributário Nacional, art. 151”, *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas* 28, São Paulo, RT, p. 11)

<sup>11</sup> Veja-se, neste sentido o REsp nº 841.269/BA da 1ª Turma do STJ, relatado pelo Min. Francisco Falcão, cuja ementa é a seguinte: “Empresa Importadora. Fato Gerador do IPI. Desembaraço Aduaneiro. I - O fato gerador do IPI, nos termos do artigo 46 do CTN, ocorre alternativamente na saída do produto do estabelecimento; no desembaraço aduaneiro ou na arrematação em leilão. II - Tratando-se de empresa importadora o fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança do IPI na saída do produto quando de sua comercialização ante o fenômeno da tributação. III - Recurso Especial Provido.” (j. 28.11.2006)

industrializados que importa, seja porque não se reveste da condição de industrial por equiparação, seja porque esta falsa equiparação imputa-lhe tratamento tributário não isonômico.

### 2.1.3. A arrematação de produtos abandonados e levados a leilão

Com respeito à incidência do IPI sobre a arrematação de produtos abandonados e levados a leilão, em rigor, pode-se sustentar que ela não constitui modalidade tributária autônoma.

Em verdade, esta hipótese apenas tem em conta a possibilidade de ocorrer a perda ou o abandono de produto industrializado (nacional ou estrangeiro), levando as autoridades competentes a leiloá-lo.

De qualquer forma, o tema não apresenta maior interesse prático, já que esta modalidade de incidência do IPI, conquanto seja contemplada no âmbito das normas gerais (o CTN), não foi instituída por meio de lei ordinária.

### 2.1.4. A necessidade de realização de negócio jurídico real ou ficto

Voltando ao ponto principal, reafirme-se, conforme já tivemos oportunidade de acenar linhas acima, que não basta a industrialização de um produto,<sup>12</sup> para que o IPI seja devido.

Por igual modo, é insuficiente que o produto industrializado saia do estabelecimento produtor.

Na verdade a obrigação de pagar IPI se aperfeiçoa apenas quando a saída do produto industrializado seja causada por um negócio jurídico.

É certo que tal obrigação também se faz presente no caso de transferência de produtos industrializados entre estabelecimentos da mesma empresa. Mas, nesta hipótese, estamos diante de situação,<sup>13</sup> balizada no princípio da autonomia fiscal dos estabelecimentos, que a legislação complementar prestigia.<sup>14</sup>

<sup>12</sup> Laudelino Freire, em seu *Grande e Novíssimo Dicionário da Língua Portuguesa*, registra: "produto, ou producto, s.m. Lat. 'productus'. Resultado de produção; coisa produzida; efeito de produzir. 2. Resultado de uma ou mais forças postas em ação." (Vol. IV, 3ª ed., Rio de Janeiro, Livraria José Olympio, 1957, p. 4.142)

<sup>13</sup> No caso concreto, a lei reconhece que a transferência de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa não caracteriza um negócio jurídico, mas iguala as situações por razões de política fiscal.

<sup>14</sup> A autonomia fiscal dos estabelecimentos é extraída dos arts. 126, III, e 127, II, do CTN, *verbis*: "Art. 126. A capacidade tributária passiva independe: (...) III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional (...). Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou res-

Em resumo, o IPI só é devido quando ocorrer o fato de um produto industrializado sair do estabelecimento produtor (estabelecimento industrial ou a ele equiparado), em razão de negócio jurídico real ou ficto, translativo de sua posse ou propriedade.<sup>15</sup>

## 2.2. Noção de produto industrializado, para fins de tributação por meio de IPI

A Constituição Federal não fornece definição de "produto industrializado".

A expressão, porém, não pode ser considerada simples "rótulo", ou campo cuja ocupação fica por conta do legislador ordinário, do intérprete ou do aplicador.<sup>16</sup>

ponsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal: (...) II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento."

<sup>15</sup> Vale reproduzir aqui a claríssima e exaustiva lição de Geraldo Ataliba, que nos dispensa de maiores digressões sobre o tema: "É, em princípio, hipótese de incidência do IPI o fato de um produto, sendo industrializado, sair de estabelecimento produtor, em razão de um negócio jurídico translativo da posse ou da propriedade do mesmo. Esta definição é jurídica e se despreocupa quer dos ângulos econômicos, do fenômeno subjacente, quer da motivação do legislador ou de seus desígnios. Analise-mo-la: a) fato = acontecimento localizado no tempo e no espaço, que modifica a realidade das coisas, porque lhe acrescenta (ou suprime) algo nela existente; b) de um produto = produto é a coisa que se obtém como resultado de um processo de produção, processo esse que é real e concreto e se dá no mundo fenomênico, mas que - para efeito jurídico - deve ser legalmente qualificado; c) sendo industrializado = forma enfática de sublinhar que não é qualquer coisa que pode ser considerada produto industrializado, mas só o que, de acordo com a lei, resulta finalmente de uma série de operações mecânicas, físicas e concretas, que caracterizam a industrialização, tal como legalmente qualificada; d) sair = a saída não é a materialidade da hipótese de incidência. É meramente seu aspecto temporal. A saída é o momento qualificado pela lei como de consumação do processo concreto que redundou na obtenção (produção) do produto. É erro lógico e conceitual grave supor que 'saída' seja hipótese de incidência de qualquer tributo. É mero aspecto temporal, quer do ICM (v. Souto Maior Borges, *RDA* 103), quer do IPI; e) do estabelecimento produtor = a essência da materialidade da hipótese de incidência do IPI está na dinâmica, em si, do fato de o produto sair de uma origem juridicamente qualificada: o 'estabelecimento', onde ocorre o processo concreto (conjunto de operações mecânico-físicas) que redundou no produto final; f) em razão de um negócio jurídico = não é toda e qualquer saída que consuma - como o quer a lei - o processo industrial. Não é qualquer saída que faz presumir a conclusão do ciclo econômico, considerado pelo legislador como unidade fática materialmente tributável, mas só a saída decorrente de um negócio jurídico: só a saída de produto que tenha sido objeto de um negócio jurídico." ("Hipótese de incidência do IPI", *Estudos e Pareceres de Direito Tributário*, São Paulo, RT, 1978, p. 3)

<sup>16</sup> Américo Lacombe discerne, corretamente, que "produto" é expressão de significado mais amplo que "mercadoria": "Os produtos, podem ser industrializados ou não,

Pelo contrário, ao empregar a expressão “produto industrializado”, a Lei Maior (art. 153, IV) atribuiu-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 longa data pela doutrina (Gian Antonio Micheli), foi consagrada, em nosso direito positivo, pelo art. 110 do CTN.<sup>17</sup>

O conteúdo técnico-jurídico da expressão em estudo foi bem captado pelo parágrafo único, do art. 46, do mesmo diploma, cujo teor é o seguinte:

“Art. 46. (...)

(...)

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

Esse 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, cabendo, a propósito, trazer, mais uma vez, à colação o sempre respeitado magistrado de Geraldo Ataliba:

“Aceito de modo geral pela maior parte da doutrina e amplamente sufragado por nossos tribunais, presume-se que o legislador constitucional tomou como referencial este conceito, ao elaborar o texto de 1988. Nada indica deliberação de alterar tal conceituação.”<sup>18</sup>

De fato, a expressão constitucional *produtos industrializados* incorporou idéias consagradas em nosso direito, quer pela lei, quer pela doutrina, quer pela jurisprudência. Portanto, um produto é industrializado, para fins de IPI, sempre que, mercê de uma operação física, química, mecânica, técnica etc., adquire utilidade nova para o consumo.<sup>19</sup>

têm a significação ampla de qualquer bem móvel. Produto será então, qualquer bem móvel e corpóreo. Mercadoria é um bem móvel, corpóreo e destinado à mercancia.” (*Princípios Constitucionais Tributários*, 2ª ed., São Paulo, Malheiros, 2000, p. 160)

<sup>17</sup> “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

<sup>18</sup> “ICMS - Semi-elaborados”, *Revista de Direito Tributário* 48, p. 33.

<sup>19</sup> Este preceito é um pouco ampliado pela Lei nº 4.502/1964, que, em seu art. 3º, considera industrialização “qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamen-

Haverá, pois, produto industrializado, na acepção do art. 153, IV, da Constituição Federal e do art. 46, parágrafo único, do CTN, quando um bem *in natura* passa por qualquer tipo de ação, que lhe altere a natureza ou a finalidade ou, mesmo, facilite sua utilização, para satisfazer uma necessidade humana.

Por oposição, não se estará diante de produto industrializado, quando a eventual ação a que um bem venha a ser submetido, não altera sua natureza ou finalidade, nem atende ao propósito de satisfação desta necessidade.<sup>20</sup>

Vale dizer, para fins de tributação por meio de IPI, não é qualquer modificação que se imprima a um bem, que pode ser havida como processo de industrialização, mas, apenas, a que lhe agrega qualidades que facilitarão a satisfação de uma necessidade de consumo.

Esta idéia encontra ressonância na legislação do IPI, consolidada no Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 (*Regulamento do IPI*). Com efeito, ao qualificar a transformação, como modalidade de industrialização, o art. 4º, I, deste diploma, declara que ela se caracteriza por “qualquer operação” que “exercida sobre matérias primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova”.

Desse preceito extrai-se que, para fins de incidência tributária, nem toda a operação exercida sobre matéria-prima tipifica *processo de industrialização*. A caracterização deste processo exige a obtenção de uma “espécie nova”, ou seja, de um novo produto, apto, de per se, a atender uma necessidade de consumo. Ausente tal aptidão, não há falar em tributação por meio de IPI.<sup>21</sup>

to, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para o consumo”. Tal ampliação tem sido objeto de críticas por parte da doutrina (cf. VIEIRA, José Roberto. *IPI - a Regra Matriz de Incidência, Texto e Contexto*, Curitiba, Juruá, 1993, pp. 95-96).

<sup>20</sup> Tal é, e.g., o caso do processo de liquefação do gás natural que, sem nenhuma alteração de sua composição química ou de suas propriedades, apenas passa do estado gasoso para o líquido, com o exclusivo propósito de ser transportado, ou seja, para atender as necessidades logísticas de transporte. A liquefação em tela não faz nascer produto novo, nem aperfeiçoa para consumo aquele previamente existente. Alegoricamente, a liquefação, no caso, apenas serve para dar ao gás natural uma “embalagem para transporte”, que o art. 4º, IV, *in fine*, do Regulamento do IPI exclui do conceito de industrialização.

<sup>21</sup> Em trabalho elaborado em conjunto com o Professor Roque Antonio Carrazza, sustentamos que, apesar de figurar na Tabela de Incidência do IPI como produto não sujeito ao tributo (“N.T.”), o que levou certa autoridade fiscal a negar-lhe a condição de produto industrializado, a farinha de trigo reveste-se, inegavelmente, desta qualidade, já que o processo pelo qual é obtida (moagem) pode ser considerado transformação ou beneficiamento. E é certo que, tanto um, como outro, caracterizam in-

Trata-se, como se vê, de conceito de industrialização diverso do vulgar ou, mesmo, do técnico ou do meramente econômico.

É que inexiste espaço jurídico à incidência do IPI, quando o bem é apenas submetido a um processo, que poderíamos denominar “intermediário”, ou seja, que não lhe atribui as condições necessárias para ser havido como “produto industrializado”, na acepção do art. 153, IV, da Constituição Federal e do art. 46, parágrafo único, do CTN.

### 2.3. Amplitude do conceito de produto industrializado

Embora, restrito, em sua literalidade, ao campo do IPI, o conceito de produto industrializado acima examinado expandiu-se para outros setores do Direito Tributário, maxime aquele que diz respeito ao ICMS, dada a existência de pontos comuns entre estas duas espécies de impostos.

Com efeito, no plano das *normas gerais*, nem o Código Tributário Nacional, nem a Lei Complementar nº 87/1996 (*Lei Kandir*), cuidam desta matéria, quando associada à tributação das operações relativas à circulação de mercadorias.

Nestas condições, soa natural que o suprimento desta lacuna não deva ser buscado nos dicionários ou em fontes não jurídicas, mas, sim, no próprio sistema normativo.

A propósito, Aires Barreto afirma, com muita razão, que somente quando o intérprete não puder identificar, no ordenamento jurídico, o significado de um conceito, estará autorizado a buscá-lo na linguagem leiga.<sup>22</sup>

É que os conceitos jurídicos, em razão da influência que sofrem do complexo de princípios e valores do contexto a que pertencem, tendem a adquirir significado próprio, nem sempre coincidente com a acepção vulgar dos vocábulos.

Em outras palavras, o conteúdo, o sentido e o alcance dos conceitos normativos alocam-se, primacialmente, no âmago do sistema norma-

industrialização, nos termos do Regulamento do IPI: transformação é a operação que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova, enquanto *beneficiamento* é a que importa em modificar, aperfeiçoar ou de qualquer forma alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência exterior do produto (“Alcance das Vantagens Fiscais Concedidas com Fundamento no Princípio da Seletividade do IPI”, *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário* - 3º Volume. São Paulo, Dialética, 1999).

<sup>22</sup> “Importador de Bens Industrializados: Equiparação a Industrial”, *Revista de Direito Tributário* 69, p. 346.

tivo, salvo quando dele próprio se vislumbra que a expressão foi utilizada, pelo legislador (*lato sensu*), na acepção vernacular.

Tirante esta situação, não é dado ao exegeta louvar-se na interpretação gramatical, sob pena de chegar a conclusões juridicamente inconsistentes, capazes de conduzir até mesmo à negação do preceito normativo que estiver analisando.

Assim, na medida em que a legislação do IPI, ao dispor sobre *industrialização* e *produto industrializado*, é expressa e adequada, todas as razões jurídicas concorrem para a adoção destes conceitos, também no campo de outros tributos, em particular, o ICMS.

Entre outras razões, para que isto ocorra, não é demais reiterar a manifesta identidade que existe entre estes dois tributos, ao ponto de haver quem sustente que economicamente o IPI e o ICMS se confundem.

Nesta linha, as lições de José Afonso da Silva:

“Uma análise mais profunda, do ponto de vista econômico, mas até sob certos aspectos jurídicos, demonstrará que estes dois impostos têm a mesma natureza. Rigorosamente, não constituem mais que um só tributo em essência, e só diferem nominalmente e em aspectos secundários. Examinem-se os fatos geradores de ambos e não se vislumbrará diferença fundamental. Dir-se-á que se trata de um e único imposto, bipartido entre a União e os Estados.”<sup>23</sup>

Em rigor, o IPI e o ICMS distinguem-se tão-somente pelo fato de o primeiro pressupor uma operação de industrialização, da qual resultará a mercadoria, a ser posta em comércio. Como se vê, a materialidade do IPI é mais complexa porque envolve, além da prestação de *dar*, um prévio *fazer*, ou seja, um industrializar produtos.<sup>24</sup>

Tal peculiaridade foi bem captada por Marcelo Caron Baptista; *verbis*:

“O industrial, de regra, elabora o produto e assume os riscos quanto à sua comercialização. O fazer, então, é indissociável do comportamento de industrializar, de criar produtos, o que não afasta a natureza jurídica da prestação-fim objeto de suas operações, que é a de dar.”<sup>25</sup>

<sup>23</sup> *Tributos e Normas de Política Fiscal na Constituição do Brasil*, São Paulo, edição do autor, 1968, pp. 195-196.

<sup>24</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Aspectos Teóricos e Práticos do ISS*, São Paulo, Dialética, 2000, p. 38.

<sup>25</sup> *ISS: do Texto à Norma*, São Paulo, Quartier Latin, 2005, p. 318. <sup>h</sup>

A par disso, a similitude dos dois tributos vem explicitamente reconhecida na Constituição Federal, quando, em seu art. 155, parágrafo 2º, XI, estabelece que o ICMS não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do IPI “quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador dos dois impostos”.<sup>26</sup>

Em suma, embora ontologicamente associadas ao IPI, as expressões “produto industrializado” e “industrialização” aplicam-se a outros tributos e, de modo muito particular, ao ICMS. Pelos pontos em comum que os dois tributos possuem, nada justifica sustentar a existência de conceitos díspares para estas expressões, ao menos no campo tributário.

#### 2.4. Principais conclusões deste capítulo

a) O imposto sobre produtos industrializados (IPI), cuja regra-matriz de incidência é exteriorizada pelo art. 153, IV, da CF, reveste-se de uma série de peculiaridades jurídicas que o tornam adaptável às flutuações da política, das finanças e das conjunturas do comércio nacional e internacional.

b) Conforme decorre de sua regra-matriz, o IPI incide sobre operações jurídicas com produtos industrializados, vale dizer, ele é devido quando ocorrer o fato de um produto sair do estabelecimento produtor (estabelecimento industrial ou equiparado) em razão de negócio jurídico, real ou ficto, translativo de sua propriedade.

c) O art. 46 do CTN, sob a denominação de “imposto sobre produtos industrializados”, alberga três impostos distintos, dos quais apenas um pode ser considerado IPI em sentido estrito: aquele cujo aspecto material da hipótese de incidência é “industrializar produto e celebrar operação jurídica que promova a transferência de sua propriedade ou posse”. A segunda modalidade tributária, contemplada no citado art. 46, é a de adicional do imposto de importação, a cargo de quem traz do exterior produtos industrializados, e a terceira, de imposto compreendido na competência residual da União, tendo como hipótese de incidência a arrematação de produtos industrializados apreendidos ou abandonados e levados a leilão.

d) Produtos industrializados importados por comerciantes (não contribuintes do IPI) não se sujeitam à incidência do tributo quando comercializados no mercado interno.

<sup>26</sup> Grifamos.

e) A expressão constitucional “produto industrializado”, tem preciso significado técnico-jurídico, bem refletido no art. 46, parágrafo único, do CTN. Assim, pois, são considerados aqueles que tenham sido submetidos a qualquer operação que lhes modifique a natureza ou a finalidade, ou os aperfeiçoe para o consumo.

f) Embora ontologicamente associado ao IPI, o conceito de produto industrializado está assentado em fundamentos próprios e bem determinados pela ordem jurídica, o que justifica sua adoção, em sentido amplo, no campo do Direito Tributário, maxime em relação à legislação disciplinadora do ICMS.

### 3. O Princípio da Não-cumulatividade do IPI

#### 3.1. Noções gerais<sup>1</sup>

Um dos traços mais característicos do desenho constitucional do IPI é o que destaca sua sujeição ao princípio da não-cumulatividade, previsto no art. 153, parágrafo 3º, II, da CF, assim:

“Art. 153. (...)

(...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV [imposto sobre produtos industrializados]:

(...)

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.”<sup>2</sup>

Como se vê, a estrutura básica da não-cumulatividade do IPI está compreendida no texto da Constituição.

Em consequência, o preceito que a consagra não pode ter seu alcance restringido ou afastado, seja por normas infraconstitucionais, seja por mero labor exegético.

A não-cumulatividade 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, em favor dos contribuintes.

A expressão “compensando-se o que for devido” confere ao contribuinte um direito de abatimento que serve de freio à ação do Poder Público, no caso deste pretender agir de modo a contrariar a Lei Maior, seja na instituição (ação legislativa), seja na cobrança (ação administrativa) do tributo em exame.

<sup>1</sup> A expressão “princípio da não-cumulatividade” é de uso consagrado, o que nos leva, para efeitos práticos, a aqui adotá-la. Entretanto, se levarmos em conta o adequado significado jurídico do vocábulo tal como exposto no subitem 1.1.2 do capítulo 1, *retro*, concluímos que a não-cumulatividade, em que pese sua base constitucional, não constitui, em rigor, um “princípio”, mas mera técnica de apuração do *quantum* da obrigação tributária a cargo do sujeito passivo.

<sup>2</sup> Esclarecemos no parêntese. Paulo de Barros Carvalho critica a imprecisão com que se houve o legislador ao declarar que o IPI é imposto não cumulativo. São suas palavras: “Como pode ser cumulativa uma prestação pecuniária compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, etc.? Vemos que o legislador disse mal também. Ele quis dizer que na técnica da apuração do *quantum* devido a título de IPI, deve ser adotada a não cumulatividade. Só isso. O que é bem diferente de dizer que o imposto é não-cumulativo.” (“Imposto sobre Produtos Industrializados”, 2º vol., *Curso de Direito Empresarial*, São Paulo, EDUC/Resenha Tributária, 1976, p. 142)

Há, aqui, a atribuição ao contribuinte de um direito subjetivo: o de que o princípio seja fielmente observado, em cada caso.

Assim, o contribuinte está habilitado a fazer valer o seu direito à não-cumulatividade apenas com base no que, a respeito, consta do Texto Magno, independentemente, portanto, do que possa vir a figurar em lei, ordinária ou mesmo complementar.

Pelas mesmas razões, às autoridades fazendárias cabe apenas cumprir e fazer cumprir tal princípio, conforme bem aponta Paulo de Barros Carvalho:

“O primado da não cumulatividade é uma determinação constitucional que deve ser cumprida, assim por aqueles que dela se beneficiam, como pelos próprios agentes da Administração Pública. E tanto é verdade, que a prática reiterada pela aplicação cotidiana do plexo de normas relativas ao ICM e ao IPI, consagra a obrigatoriedade do funcionário, encarregado de apurar a quantia devida pelo ‘contribuinte’, de considerar-lhe os créditos, ainda que contra sua vontade.”<sup>3</sup>

O propósito fundamental para o qual se volta o princípio da não-cumulatividade tem na figura da compensação<sup>4</sup> o seu mecanismo de maior eficácia.

Pode-se dizer, portanto, que a compensação é o meio cujo emprego afasta o efeito da “cumulatividade” do IPI, que a Constituição veda. Dito de outro modo, o “combate”, por assim dizer, à cumulatividade está preso à eficácia do sistema de compensação previsto na Constituição.

Ao instituir tal sistema, o legislador constituinte teve em mira favorecer o contribuinte (de direito) deste tributo, aliviando a pressão sobre seus custos de produção, o que, em última análise, reverte em prol do consumidor final (contribuinte de fato), mediante a determinação de preços menos onerados pela carga fiscal.

Como esclarece Misabel Derzi,

“em economias de mercado, como nos modelos europeus ou latino-americanos, o imposto da modalidade do ICMS ou do IPI é considerado o ideal, exatamente por suas qualidades:

<sup>3</sup> *A Regra-Matriz do ICM*. Tese de Livre-Docência, São Paulo, PUC, 1981, p. 377.

<sup>4</sup> Conforme será mais bem examinado no capítulo 9, a palavra “compensação” apresenta três acepções diferentes, sob o ponto de vista tributário. Aqui, ela está sendo empregada como instrumento de realização do princípio da não-cumulatividade do IPI, dizendo respeito, portanto, ao processo de apuração (quantificação) do montante a recolher a este título.

- é neutro, devendo ser indiferente tanto na competitividade e concorrência quanto na formação de preços no mercado;
- onera o consumo e nunca a produção ou o comércio, adaptando-se às necessidades de mercado;
- oferece maiores vantagens ao Fisco, pois sendo plurifásico, permite antecipar o imposto que seria devido apenas no consumo (vantagens financeiras), e coloca ademais todos os agentes econômicos das diversificadas etapas de industrialização e circulação como responsáveis pela arrecadação (vantagens contra o risco de insolvência).<sup>5</sup>

Como se vê, os propósitos econômicos aos quais a não-cumulatividade serve, têm ampla e expressiva abrangência.

### 3.2. O sistema de compensações

A não-cumulatividade do IPI impõe, como já visto, a adoção de um sistema de compensação.

Embora tratando do ICMS, mas em considerações que se aplicam perfeitamente ao IPI, já que ambos estão sujeitos ao mesmo mecanismo, assim esclarece, a propósito, Paulo Celso Bergstrom Bonilha:

“Depreende-se, para logo, que o sistema adotado, tendente à verificação do valor acrescido suscetível de incidência do ICMS, baseia-se na confrontação de todas as entradas e de todas as saídas de mercadorias ocorridas em um determinado período no estabelecimento, e cujos registros permitam discriminar o imposto incidente em cada operação de saída, bem como o que já foi cobrado nas operações anteriores.”<sup>6</sup>

Tais observações revelam, com suficiência, o método sobre o qual se apóia, operacionalmente, a não-cumulatividade: ela abrange o universo das operações praticadas pelos contribuintes, exprimindo, deste modo, os aspectos de continuidade e globalidade da incidência do imposto.<sup>7</sup>

Em suma, o IPI será “não cumulativo” porque é constitucionalmente assegurada, ao contribuinte, uma dedução (abatimento) correspondente aos montantes cobrados nas operações anteriores.

<sup>5</sup> “Sobre a Tributação nas Relações de Consumo”, *Revista de Direito Tributário* 78, p. 269.

<sup>6</sup> “Lançamento de ICM”, *Curso de Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 1982, p. 354.

<sup>7</sup> Daí por que Alcides Jorge Costa aponta, com razão, “os ‘efeitos cumulativos’ que a isenção ou a não-incidência acarretam na estrutura do ICM” (*ICM na Constituição e na Lei Complementar*, São Paulo, Resenha Tributária, 1978, p. 136). Este mesmo efeito verifica-se, em circunstâncias equivalentes, no caso do IPI.

Nas palavras de Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, este abatimento é,

“nitidamente, categoria jurídica de hierarquia constitucional: porque criado pela Constituição. Mais que isso: é direito constitucional reservado ao contribuinte do ICM; direito público subjetivo de nível constitucional, oponível ao Estado pelo contribuinte do imposto estadual. O próprio Texto Constitucional que outorgou ao Estado o poder de exigir o ICM, deu ao contribuinte o direito de abatimento.”<sup>8</sup>

Essa garantia, que, no caso agora em estudo, deriva diretamente do art. 153, parágrafo 3º, II, da Constituição, é que confere ao IPI caráter “não cumulativo”.

### 3.3. Alcance do direito à compensação do valor do imposto relativo às operações anteriores

O art. 49 do CTN, ao tratar da não-cumulatividade do IPI, alude à compensação “entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o *pago* relativamente aos produtos nele entrados”.

Em uma visão superficial, portanto, a compensação só estaria autorizada se ocorresse o *pagamento* do imposto nas operações de aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e outros componentes do produto final.

A seu turno, a Constituição de 1988, ao tratar do tema (art. 153, parágrafo 3º, II) utilizou, como já visto, expressão distinta, pois se refere a “imposto *cobrado*” e não a “imposto pago”.

Todavia, tanto um como outro vocábulo não deverão de ser considerados em sua expressão literal, na medida em que o direito ao crédito não está preso nem ao efetivo pagamento, nem mesmo à cobrança do imposto nas operações anteriores.

De fato, se o sujeito passivo que promoveu a operação anterior deixa de pagar o imposto, ou se este não é “cobrado” pela Fazenda, isto

<sup>8</sup> “ICM - Abatimento Constitucional - Princípio da Não-cumulatividade”. *Revista de Direito Tributário* 29, p. 116. Como é sabido, até o advento da EC 23/1983 (Emenda Passos Porto), o princípio da não-cumulatividade era tratado de modo substancialmente idêntico tanto no IPI como no ICM. Esta emenda impôs restrições ao alcance do mecanismo, em relação ao tributo estadual, para atender a interesses arrecadatórios dos Estados, mas não interferiu no IPI. A Constituição de 1988 reproduziu tal quadro sem qualquer alteração.

em nada prejudica o direito à compensação: o abatimento é devido mesmo nessas hipóteses.<sup>9</sup>

Tal ponto de vista encontra justificativa na circunstância de o direito à compensação ser categoria constitucional e, como tal, sujeitar-se apenas a restrições fixadas no próprio texto da Lei Maior.

Hugo de Brito Machado bem sintetizou o ponto:

“qualquer pessoa que tenha alguma vivência da sistemática da não-cumulatividade sabe perfeitamente que jamais o fisco exigiu de qualquer contribuinte a prova da *cobrança* ou do *pagamento* como condição para o uso do crédito correspondente. O que se exige é que existe tributo *relativo* à operação anterior.”<sup>10</sup>

E, com efeito, parece-nos correto afirmar que, para haver direito à compensação, basta que a operação geradora do crédito tenha ocorrido no âmbito das normas que dispõem sobre a instituição e cobrança do IPI, ainda que estas não contemplem, para o caso concreto, a incidência do tributo.<sup>11</sup>

Vale registrar que não se trata de “criar”, por mero expediente interpretativo, um direito de crédito ao qual faltaria o indispensável amparo normativo.

Muito pelo contrário, trata-se apenas de declarar (reconhecer) a existência deste direito como atributo ínsito à não-cumulatividade do IPI: a *regra* é o direito ao crédito; a *exceção* - que há de ser explícita - sua negação.

Finalmente, observe-se que o preceito constitucional que trata da não-cumulatividade do IPI é norma de eficácia plena e, assim, indepen-

<sup>9</sup> Assim também, “a Constituição não condiciona o direito à compensação do crédito ou montante cobrado nas operações anteriores à prova de repercussão, uma vez que ele é geral, amplo, ilimitado e incondicionado. E se tal repercussão, eventualmente, não se apresentar, não pode o intérprete alterar norma fundamental por meio de argumentos econômicos. Tais argumentos econômicos a própria Constituição já pesou, graduou e incorporou em norma, dando ao problema uma solução, única possível de consideração pelo aplicador e intérprete da norma.” (Misabel Abreu Machado Derzi, nota atualizadora ao capítulo IX da obra de Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 7ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1997, p. 481)

<sup>10</sup> “Isenção e Não-cumulatividade do IPT”, *Revista Dialética de Direito Tributário* 4, p. 32. Os destaques constam do original.

<sup>11</sup> Manifestamos anteriormente o entendimento de que a expressão “cobrado” utilizada pela Constituição, tinha o sentido de “incidido”. Agora, estamos revendo esta posição, convencidos de que, mesmo quando não ocorre a incidência, o direito ao crédito se faz presente, observadas as condições expostas no texto. Esta revisão rende homenagem à magnífica exposição sobre o tema feita pelo Professor José Roberto Vieira, durante o *III Congresso Internacional de Direito Tributário* realizado em Recife, em setembro de 2005.

de, para produzir efeitos, da existência de regras de hierarquia inferior. Estas têm função meramente operacional, sem aptidão para modificar ou restringir o alcance do instituto.<sup>12</sup>

### 3.4. Direito à compensação e origem dos créditos

O sistema de compensação, que, reafirme-se, constitui o cerne do princípio da não-cumulatividade do IPI, não está limitado pela proveniência ou origem dos componentes (matérias-primas e demais insumos) que irão concorrer para a fabricação do produto final. Para dar-lhe curso, é suficiente, como demonstrado, a existência de operações anteriores, já que, destas, irão resultar os créditos a serem apropriados.

Temos, pois, que a Constituição confere, ao contribuinte, o direito de abater, do montante de IPI a pagar, o *quantum* devido (ou que seria devido), a este título, por outros contribuintes que lhe forneceram mercadorias e demais insumos.

Instaura-se, assim, como já visto, uma relação de créditos/débitos que tem por fundamento entradas (de matérias-primas, produtos intermediários e semelhantes) e saídas (de produtos resultantes do emprego industrial destes bens econômicos).

Entretanto, o legislador pode (e, como veremos, isto efetivamente ocorre), outorgar ao contribuinte, a título de incentivo ou ressarcimento, o direito de apropriação de créditos que não sejam resultantes das entradas de matérias-primas, produtos intermediários e demais insumos em seu estabelecimento.

Ainda, cabe assinalar que a não-cumulatividade toma em consideração as operações realizadas num dado período de tempo. Sendo os débitos superiores aos créditos, há imposto a recolher. Do contrário, isto é, se os créditos forem maiores que os débitos, inexistirá imposto a pagar, e os créditos remanescentes são transferidos para o período (ou períodos) subsequentes de apuração.

<sup>12</sup> Por esta razão concordamos com as observações de Débora Sotto, ao considerar inconstitucionais os arts. 22 e 23 da Lei Complementar nº 123/2006 na parte em que vedam à microempresa ou empresa de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional a apropriação ou a transferência de créditos de IPI e ICMS. O fato de a adesão ao Sistema ser optativa não afasta a injuridicidade, pois, como bem pondera a autora, “Eventuais dificuldades práticas pertinentes à conciliação do sistema simplificado com a técnica da não-cumulatividade não podem se sobrepôr ao desiderato constitucional, vez que o direito de abater não pode ser limitado pelo legislador infraconstitucional, em prejuízo de terceiros não optantes pelo Simples Nacional.” (*Tributação da Microempresa (ME) e da Empresa de Pequeno Porte (EPP)*, São Paulo, Quartier Latin, 2007, pp. 147/148)

### 3.5. O mecanismo de apuração de créditos e débitos

O mecanismo de apuração do montante a recolher a título de IPI pressupõe a execução de operação onde este *quantum* se apresenta como o resultado de uma subtração em que o minuendo é o montante de imposto devido e o subtraendo é o montante de imposto anteriormente cobrado.<sup>13</sup>

Esta sistemática de apuração revela que o IPI não é, em rigor, imposto sobre valor agregado.

Deveras, os verdadeiros impostos sobre valor agregado são aqueles que, em duas operações sucessivas, recaem apenas sobre a diferença positiva (“a maior”) que a segunda venha a apresentar em relação à primeira. Em consequência, sendo, *v.g.*, a operação subsequente, realizada por preço inferior ao custo, não sofrerá incidência, pela ausência de “valor agregado” a tributar.

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.

Assim, ainda que possa, eventualmente, levar a resultados econômicos equivalentes, o sistema de contas-correntes gráficas, que o contribuinte do IPI deve manter em sua contabilidade fiscal, não há de ser entendido como viabilizador da técnica de tributação conhecida por “valor adicionado”. Ele tem por objetivo, tão-somente, assegurar ao contribuinte o gozo do direito de deduzir, do valor a recolher pelas operações que promove, o “montante cobrado nos anteriores”.

A seu turno, este montante é apurado pela aplicação da alíquota do produto constante da TIPI (Tabela de Incidência do IPI)<sup>14</sup> sobre o valor da operação submetida ao tributo. Porém, e em razão da incidência do princípio da não-cumulatividade, este montante, pode ser pago parte em

<sup>13</sup> Essa idéia foi exposta por Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, *verbis*: “O esquema constitucional, portanto - ao mencionar ‘abatimento’ - pode ser visto como um processo matemático de dedução no qual, por imposição constitucional, o montante do ICM devido é o ‘minuendo’ e o montante de ICM anteriormente cobrado é o ‘subtraendo’. Não é de surpreender, assim, que tenham prosperado as expressões ‘débito’, ‘crédito’, ‘conta-corrente’ etc., para indicar este fenômeno, todas elas tradutoras, numa linguagem leiga, do procedimento jurídico da compensação.” (“ICM - Abatimento Constitucional - Princípio da Não-cumulatividade”, *Revista de Direito Tributário* 29, p. 117 - os grifos são dos autores) Mais uma vez observamos que embora os autores estivessem tratando do imposto estadual sobre circulação de mercadorias, a linha de pensamento vale, *mutatis mutandis*, também para o IPI.

<sup>14</sup> Essa tabela foi aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 dezembro de 2006.

moeda, e parte em créditos, quando não, apenas por uma ou outra modalidade.<sup>15</sup>

Com efeito, efetivando-se a compensação em tela por meio de operações de encontro de contas de crédito/débito, o contribuinte tem o direito de lançar, em sua escrita, “créditos financeiros” para, no momento oportuno, utilizá-los como meios de compensar seus “débitos”, o que faz pela forma e para os fins que foram expostos.

### 3.6. Casos especiais de creditamento

O direito de crédito, com vistas à implementação do princípio da não-cumulatividade do IPI, tem dado causa a importantes embates, a respeito dos quais divergem contribuintes e Fazenda.

Trataremos, a seguir, das que têm merecido maior atenção por parte da doutrina e da jurisprudência.

#### 3.6.1. Créditos resultantes da utilização de matérias-primas e insumos isentos

Conforme expusemos anteriormente (item 3.3) o direito ao crédito do IPI não está preso ao seu pagamento, cobrança ou incidência nas operações anteriores.

Daí decorre que, ao adquirir matérias-primas ou insumos isentos, o contribuinte, segundo entendemos, preserva integralmente o referido direito.

Do contrário, o incentivo (a isenção) não passaria de mero diferimento da incidência do imposto, uma vez que o contribuinte sofreria gravame equivalente ao que suportaria caso não existisse a exoneração. Em outras palavras, o adquirente de matérias-primas e de insumos isentos, conquanto viesse a pagar preço aparentemente menor por estes itens, acabaria suportando carga tributária superior (em virtude de não poder creditar-se), restando anulado, por completo, o efeito buscado pela norma liberatória.

<sup>15</sup> Discorrendo sobre os créditos de ICMS utilizáveis para os propósitos de realização do princípio da não-cumulatividade, Roque Antonio Carrazza (cf. *ICMS*, 5ª ed., São Paulo, Malheiros, 1999, pp. 242-243) sustenta que o contribuinte tem o direito de corrigi-los a partir da data da emissão dos documentos fiscais, independentemente de quando possa ter ocorrido o efetivo ingresso das mercadorias no seu estabelecimento, e mediante a adoção dos mesmos índices utilizados para correção dos créditos da Fazenda Pública. Invoca, para abonar esta posição, os princípios da isonomia e da moralidade pública, concluindo que a escrituração dos créditos assim corrigidos não pode caracterizar crime contra a ordem tributária. Estas observações, dada a perfeita simetria que apresentam, são inteiramente aplicáveis ao IPI.

A isenção visa favorecer situações consideradas de alta relevância social. O impedimento à utilização dos créditos de IPI, nas operações assim beneficiadas, anula por completo este propósito.

Aliás, o próprio constituinte garantiu a possibilidade do creditação nestes casos.

Deveras, o art. 153, parágrafo 3º, II, da CF assegura o direito ao crédito de IPI dos valores relativos às operações anteriores, inclusive quando *isentas*, exatamente porque não ressalva, de modo restritivo, estas situações, ao contrário do que acontece com o ICMS, que, quanto a este aspecto, está submetido à vedação expressa pelo texto constitucional (art. 155, parágrafo 2º, II).

Trata-se de ponto bem destacado por representativa doutrina.

Misabel Derzi é enfática ao consignar que “o princípio da não-cumulatividade do IPI não sofre nenhuma limitação ou exceção na Constituição”.<sup>16</sup>

Dentro da mesma linha, José Eduardo Soares de Melo, apontando a diversidade existente entre a não-cumulatividade do IPI e a do ICMS, esclarece:

“O IPI, a seu turno, como já referido, também se enquadra na sistemática da não-cumulatividade, por se tratar de tributo plurifásico, envolvendo um ciclo operacional.

(...)

Sucede, entretanto, que a sistemática do ICMS é diversa do IPI, pela circunstância de que, no caso deste último imposto, as regras de isenção e não-incidência não sofrem qualquer implicação tributária, de forma a anular os efeitos das operações.

O legislador constitucional, de forma expressa, solene, formal, não criou restrições relativas à anulação dos créditos. Nem se diga que a sistemática seria a mesma ante a omissão do constituinte.

Face à inexistência de específica restrição, não há o mínimo sentido em entendê-la latente ou mesmo existente (de modo implícito).

Se a Constituição não o dispôs, não é lícito ao intérprete fazê-lo.”<sup>17</sup>

<sup>16</sup> Nota atualizadora inserida na obra de Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1999 (notas atualizadoras por Misabel Abreu Machado Derzi), p. 353.

<sup>17</sup> “Princípio da Não-cumulatividade dos Tributos”, *Revista de Direito Tributário* 49, p. 147. Hamilton Dias de Souza manifesta opinião coincidente, quanto à extensão do

Em harmonia com estas jurídicas posições, o E. Supremo Tribunal Federal, assim decidiu, por unanimidade:

“Constitucional. Tributário. IPI. Isenção incidente sobre insumos. Direito de crédito. Princípio da não-cumulatividade. Ofensa não caracterizada.

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.”

Do corpo da decisão, merece destaque passagem, extraída do voto do Min. Marco Aurélio:

“Sr. Presidente, durante dezoito anos, tivemos o tratamento igualitário, em se cuidando da não-cumulatividade dos dois tributos: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e o Imposto sobre Produtos Industrializados (...) Veio à baila a EC 23, de 1983, a chamada Emenda Passos Porto, e aí alterou unicamente a disciplina concernente ao ICM para transformar-se o crédito, que era regra, em exceção (...) O crédito, portanto, tão-somente no tocante ao ICM, só poderia decorrer de disposição legal.

Houve modificação, em si, quanto ao IPI? Não o IPI continuou com o mesmo tratamento que conduziu esta Corte a assentar uma jurisprudência tranqüilíssima, no sentido do direito ao crédito. Não houve mudança. A EC 23 apenas alterou o preceito da Carta então em vigor que regulava o ICM. Ora, isenta-se de algo, de início, devido, e, para não se chegar à inocuidade do benefício, deve haver o crédito, sob pena, também, de transformarmos a isenção em simples diferimento, apenas projetando no tempo o recolhimento do tributo.

Na contabilidade alusiva a crédito e débito, no campo do ICM, inexistente a especificação da mercadoria. A conta é única, abrangente. Não há como, depois de produzida uma certa mercadoria, separar-se do valor dessa mercadoria a quantia referente à matéria prima que lá atrás se diz isenta.”<sup>18</sup>

O tema oferece ainda outro problema de árdua solução que é apontar qual a alíquota a ser utilizada para tomada dos créditos, nos casos de matérias-primas, produtos intermediários e outros insumos entrados no estabelecimento do contribuinte com isenção.

princípio da não-cumulatividade do IPI (*A Constituição Brasileira de 1988*, Rio de Janeiro, Forense, 1988, p. 319).

<sup>18</sup> RE nº 212.484-2/RS, Pleno, Rel. Min. Nelson Jobim, j. 05.03.1998, *DOU* 27.11.1998.

A nós parece que a dúvida haverá de ser resolvida mediante trabalho de integração, voltado ao propósito de dar necessárias e indispensáveis condições de exequibilidade ao exercício do proclamado direito de crédito.

Com efeito, se as matérias-primas, produtos intermediários e outros insumos irão ser empregados na industrialização de produto cuja saída é tributada pelo IPI mediante a aplicação da alíquota X, soa natural que os créditos se façam pelo emprego da mesma alíquota.

A determinação da alíquota a ser utilizada deve, no caso, ser buscada pelo emprego de critério que guarde pertinente e necessária correlação lógica com o conteúdo material do direito assegurado ao contribuinte.

Exatamente a preocupação de preservar esta diretriz nos leva a proclamar que créditos e débitos haverão de adotar o mesmo parâmetro para as respectivas quantificações.

Nem mais, nem menos, porque, tanto para uma hipótese, como para outra, faltariam razões válidas que justificassem a respectiva adoção. A utilização de alíquota superior àquela que dimensiona o débito acarretaria indevido locupletamento para o contribuinte e a de inferior traria, como consequência, o aviltamento, igualmente indevido, do direito que lhe cabe.

Assim, tudo converge para que prevaleça a equivalência, em termos de alíquota, entre créditos e débitos. Busca-se, por este expediente, atender a antiga, porém sempre atual, advertência de Carlos Maximiliano, segundo a qual “deve o Direito ser interpretado inteligentemente”, isto é:

“O intérprete não traduz em clara linguagem só o que o autor disse explícita e conscientemente; esforça-se por entender mais e melhor do que aquilo que se acha expresso, o que o autor inconscientemente estabeleceu, ou é de presumir ter querido instituir ou regular, e não haver feito nos devidos termos, por inadvertência, lapso, excessivo amor à concisão, impropriedade de vocábulos, conhecimento imperfeito de um instituto recente, ou por outro motivo semelhante.”<sup>19</sup>

Discorrendo sobre o tema, o grande Mestre Goffredo da Silva Telles Júnior oferece estas sábias reflexões:

<sup>19</sup> *Hermenêutica e Interpretação do Direito*, 9ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1979, p. 167.

“Se a aplicação da lei a um caso concreto produzir efeito contrário ao que ela pretende, aplicá-la equivale a violá-la, porque será contrariar o seu pensamento, o seu espírito.

(...) Miguel Reale escreveu: ‘uma norma é sua interpretação’. Impossível dizer melhor (*Filosofia do Direito*, 5. ed., Parte II, Tít. X, Cap. XXXVIII, n. 214). Mas é evidente que a interpretação há de ser correta. Há de ser uma interpretação de jurista, ou seja, uma interpretação mais preocupada com a intenção, o espírito da lei, do que com o sentido literal da mesma.

Na interpretação das leis, mais importante que o rigor da lógica racional, é o entendimento razoável dos preceitos, porque o que se espera inferir das leis não é, necessariamente, a melhor lógica, mas uma justa e humana solução (Recasens Siches, *Nova Filosofia de Interpretação do Direito*, Fondo de Cultura Econômica, México/Buenos Aires, sem data, Cap. III).<sup>20</sup>

A solução alvitada para a questão que ora nos ocupa rende homenagem às lições de tão notáveis juristas. Qualquer outra alternativa colocar-se-ia, a nosso ver, em frontal colidência com os ditames da lógica. Tanto a lógica jurídica como aquela que se traduz em imperativo do senso comum, do qual o Direito, sempre que possível, não deve se afastar.

### 3.6.2. Créditos resultantes da utilização de matérias-primas e insumos sujeitos aos regimes de alíquota zero ou não tributados (NT)

Tudo quanto foi exposto a respeito do direito ao crédito pela utilização de matérias-primas e insumos isentos aplica-se, segundo estamos convencidos, aos casos de alíquota zero, ou de produtos não tributados (NT), até porque estas figuras nada mais são do que mecanismos destinados a implementar hipótese de isenção tributária, cuja única peculiaridade consiste na “fórmula estranha” adotada para designá-las.<sup>21</sup>

Diante dessas razões, o tratamento dispensado aos créditos resultantes de matérias-primas e insumos isentos, haveria de ser estendido aos casos de alíquota zero ou de não-tributação (NT).

<sup>20</sup> “O Chamado Direito Alternativo - Interpretação Razoável”, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo* 94, São Paulo, 1999, p. 79.

<sup>21</sup> Para Paulo de Barros Carvalho, a isenção consiste em todo e qualquer expediente de que o legislador pode lançar mão com o propósito de “paralisar a atuação da regra matriz de incidência tributária”. Isto, independentemente do nome que possa ser atribuído a tal expediente (alíquota zero, exclusão, NT, etc.). Cf. *Curso de Direito Tributário*, 16ª ed., São Paulo, Saraiva, 2004, pp. 484/492.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal chegou a manifestar-se, como decorre da ementa a seguir transcrita:

“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, inexistência 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 admitir o crédito. Recurso não conhecido.”<sup>22</sup>

Nesse julgamento, o longo e bem fundamentado voto do Ministro Relator, afastou o argumento fazendário, segundo o qual o Poder Judiciário ao admitir o creditamento em casos de alíquota zero, estaria, em última análise, “arbitrando-a”, e, assim, extravasando sua competência jurisdicional.

Ao pronunciar-se sobre este argumento, o voto proclamou sua falsidade, uma vez que o reconhecido direito ao crédito não envolvia qualquer “invenção”; apenas reconhecia a natureza não cumulativa do IPI, proclamada pela Constituição sem qualquer restrição ou limitação.

Em manifestações posteriores, entretanto, o STF enveredou por caminho oposto, acabando por prevalecer, por maioria, a tese de que o creditamento, em casos de alíquota zero ou NT, seria “fictício” pela ausência de crédito anterior a ser compensado.<sup>23</sup>

As razões que nos levam a discordar deste entendimento já foram aqui expostas.

E o mais contraditório da posição que acabou prevalecendo (por apertada maioria, enfatize-se) é que, a pretexto de não reconhecer créditos supostamente “fictícios”, o julgamento acabou por criar uma limitação - esta sim, por todos os ângulos, fictícia - ao alcance da não-cumulatividade constitucionalmente outorgada ao IPI.

<sup>22</sup> RE nº 350.446-1/PR, Pleno, Rel. Min. Nelson Jobim, j. 12.12.2002. Nesta mesma data e no mesmo sentido foram julgados os RR.EE. nºs 353.688/PR, 357.277/PR e 358.493/SC.

<sup>23</sup> RE nºs 353.657/PR e 370.682/PR. No RE nº 353.657/PR, do qual é relator o Ministro Marco Aurélio. Este e mais os Ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa, Carlos Britto, Gilmar Mendes e Ellen Gracie, negaram o direito de crédito de IPI em casos de matérias-primas e insumos não-tributos ou adquiridos com alíquota zero. Os Ministros Nelson Jobim, Sepúlveda Pertence, Cezar Peluso, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello decidiram em favor deste direito.

Como visto, no caso do ICMS (à época, ICM) foi necessário que uma intervenção direta na Constituição (a Emenda “Passos Porto”, depois incorporada ao texto de 1988) limitasse o direito de crédito em razão da não-tributação de operações anteriores.

Todavia, em relação ao IPI, tão inafastável exigência foi “dispensada” e a restrição vingou por obra de mero exercício exegético ao qual certamente se somou o peso de interesses meramente arrecadatórios.

Resta, então, ao contribuinte evocar o histórico desabafo de Galileu: “Eppur si muove.”

### 3.7. Principais conclusões deste capítulo

a) O princípio da não-cumulatividade, um dos traços mais característicos do desenho constitucional do IPI, não pode ter o seu alcance restringido ou afastado seja por normas infraconstitucionais, seja por mero labor exegético.

b) O mecanismo adotado pela Constituição Federal para implementar o princípio da não-cumulatividade do IPI é a compensação, que possibilita ao contribuinte, em cada operação, uma dedução (abatimento) correspondente aos montantes relativos às operações anteriores independentemente de, nelas, ter ocorrido a cobrança ou a incidência do tributo. Portanto, a não-cumulatividade é técnica que se volta contra a União, na medida em que cada incidência do imposto determina o surgimento de uma relação de crédito a favor do contribuinte. Assim, também, o sistema de compensação, que constitui o cerne do princípio da não-cumulatividade do IPI, não está adstrito à origem dos componentes (mercadorias e demais insumos) que irão concorrer para formação do produto final, já que, para dar-lhe curso, é suficiente a existência de operações anteriores, das quais irão resultar, efetivamente ou por presunção, os créditos a serem apropriados.

c) O processo de apuração do montante a recolher a título de IPI pressupõe a realização de uma operação, onde este *quantum* se apresenta como o resultado de uma subtração em que o minuendo é o montante do imposto devido e o subtraendo o montante do imposto anteriormente cobrado, disso resultando que o imposto em estudo não incide sobre o valor agregado, já que, a cada etapa de circulação, ele recai sobre o seu valor total, sem considerar, em escala comparativa, aquele correspondente à operação anterior.

d) O direito de crédito de que o contribuinte do IPI é titular, em razão do princípio da não-cumulatividade, permanece íntegro, ainda que não ocorra o pagamento do tributo nas operações anteriores, ou que a

União deixe de arrecadá-lo por motivo de isenção, alíquota zero ou não-tributação (NT).

e) A garantia de creditamento do valor do IPI incidente sobre operações anteriores, inclusive quando isentas, sujeitas a alíquota zero ou não tributadas, está em que o art. 153, parágrafo 3º, II, da CF não ressalva, de modo restritivo, estas situações, ao contrário do que acontece com o ICMS que, quanto a este aspecto, está submetido a vedação expressa (art. 155, parágrafo 2º, II).

f) A alíquota a ser utilizada para tomada de créditos, nos casos de matérias-primas, produtos intermediários e outros insumos, entrados no estabelecimento do contribuinte com isenção, deve ser determinada pelo emprego de critério que guarde pertinente e necessária correlação lógica como conteúdo material do direito assegurado ao contribuinte. Tal exigência fica atendida pela adoção, para cálculo dos créditos a serem tomados, da mesma alíquota incidente sobre os correspondentes débitos. A utilização de alíquota superior ensejaria indevido locupletamento para o contribuinte, ao passo que a de inferior, traria como consequência o aviltamento, igualmente indevido, dos créditos que, por direito, lhe cabem.

g) A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não reconhece o direito ao creditamento em operações anteriores sujeitas a alíquota zero ou não tributadas (NT) em total contradição com seu próprio entendimento em relação às operações isentas, uma vez que isenção, alíquota zero ou NT são apenas diferentes fórmulas verbais utilizadas para definir o mesmo fenômeno jurídico.

## 4. O Princípio da Seletividade do IPI

### 4.1. A extrafiscalidade na Constituição

A Constituição determina que o IPI, além de não cumulativo, “será seletivo, em função da essencialidade do produto” (art. 153, parágrafo 3º, I).

Cabe-nos, então, analisar esta característica, para o que, inicialmente, se faz necessária breve apreciação a respeito da figura da extrafiscalidade.

Os tributos, em regra, são utilizados como instrumentos de arrecadação. Dentro do sistema de economia de mercado, eles são, na verdade, os mais importantes meios de que as pessoas políticas dispõem para obter os recursos de que necessitam. Esta função arrecadatória é a que se convencionou denominar de fiscalidade.

Plano paralelo ao da fiscalidade é o da extrafiscalidade, que consiste no “emprego dos instrumentos tributários com objetivos não fiscais, mas econômicos, ou seja, para finalidades não financeiras, mas regulatórias dos comportamentos sociais em matéria econômica, social e política”.<sup>1</sup>

Como apropriadamente sintetiza José Reinaldo de Lima Lopes:

“O sistema tributário contemporâneo tem funções próprias, fundamentadas na concepção do Estado dentro de uma sociedade capitalista e de mercado. Geralmente fala-se nas funções fiscais, que significam a arrecadação para a manutenção dos serviços públicos universais e gerais. E fala-se, também, nas funções extrafiscais, de orientação econômica geral (função promocional): de estímulo ou desestímulo ao mercado.”<sup>2</sup>

Na verdade não se questiona que a tributação constitui, senão o principal, seguramente um dos mais poderosos instrumentos de ação estatal sobre a economia, cujos efeitos, inclusive, nem sempre têm se mostrado satisfatórios, já que a tributação mal estruturada embaraça visivelmente o processo econômico, emperrando e entorpecendo a atividade empresarial, porque lhe retira o estímulo e acarreta a descapitalização dos seus agentes.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> CARVALHOSA, Modesto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1969*, São Paulo, RT, 1972, p. 90.

<sup>2</sup> *O Direito na História - Lições Introdutórias*, São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 245.

<sup>3</sup> É universalmente conhecida a expressão cunhada pelo Juiz Marshall da Suprema Corte dos Estados Unidos no célebre julgamento *Mc Colloch vs. Maryland*: “O poder de tributar envolve o poder de destruir.”