

Universidade Federal de Santa Catarina

Centro de Ciências Jurídicas

Departamento de Direito

Hilbert Etges Zandomeneco

**Isenção Tributária e Alíquota Zero no Imposto sobre
Produtos Industrializados: Similitude para Garantir o
Crédito Tributário na Aquisição de Insumos Desonerados**

Florianópolis (SC)

2009

**Isenção Tributária e Alíquota Zero no Imposto sobre
Produtos Industrializados: Similitude para Garantir o
Crédito Tributário na Aquisição de Insumos Desonerados**

Monografia apresentada à banca examinadora do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Araújo Leonetti

Co-orientadora: Mestranda Elena Aydos

Florianópolis (SC)

2009



Universidade Federal de Santa Catarina

Centro de Ciências Jurídicas

Colegiado do Curso de Graduação em Direito

TERMO DE APROVAÇÃO

A presente monografia, intitulada “Isenção Tributária e Alíquota Zero no Imposto sobre Produtos Industrializados: Similitude para Garantir o Crédito Tributário na Aquisição de Insumos Desonerados”, elaborada pelo acadêmico Hilbert Etges Zandomeneco e aprovada pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 9,67 (nove e sessenta e sete), sendo julgada adequada para o cumprimento do requisito legal previsto no art. 9º da Portaria nº 1886/94/MEC, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução n. 003/95/CEPE.

Florianópolis (SC), 30/06/2009,

(Orientador: Prof. Dr. Carlos Araújo Leonetti)

(Co-orientadora: Mestranda Elena de Lemos Pinto Aydos)

(Prof. Dr. Samuel da Silva Mattos)

(Doutorando Rodrigo Bousfield)

A aprovação da presente monografia não significará o endosso do conteúdo por parte do Professor Orientador, da Banca Examinadora e da Universidade Federal de Santa Catarina à ideologia que a fundamenta ou que nela é exposta.

Dedico o presente estudo aos meus pais, pelo amor incondicional.

Agradeço à minha tia, Inês Regina, pelos empréstimos dos livros, ao orientador e professor Carlos Araújo Leonetti e à co-orientadora e professora Elena Aydos, pelas lições que recebi.

Resumo

O presente trabalho tem como objetivo central verificar a identidade entre a isenção tributária e a alíquota zero, apontando as repercussões de tal similitude na sistemática de tributação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Acaso tenham a mesma natureza, deve ser-lhes aplicado o mesmo regime legal, mormente no que diz respeito ao princípio da não-cumulatividade do IPI. Por tal princípio, evita-se a tributação em “cascata”, não onerando demasiadamente a produção. O estudo se inicia pela evolução do conceito de isenção segundo a doutrina pátria. Em seguida, é feita a distinção das figuras afins e explanadas algumas formas de classificação. O segundo capítulo é reservado ao estudo do IPI, onde se apresenta o histórico do tributo, os princípios constitucionais a ele aplicáveis e a hipótese de incidência, em seus diversos aspectos. Após, são consideradas as correntes doutrinárias que assemelham ou não a alíquota zero às isenções. Conclui-se então pela similitude (não obstante o regime legal das alíquotas ser mitigado no tocante ao princípio da legalidade) e conseqüente manutenção dos créditos de IPI no caso de aquisição de insumos, matérias-primas e material de embalagem isentos ou com alíquota zero, sob pena de restar prejudicado o comando constitucional da não-cumulatividade.

Palavras-chave: isenção tributária, alíquota zero, Imposto sobre Produtos Industrializados, IPI, não-cumulatividade, insumos isentos

Sumário

Introdução 8

Capítulo 1: Isenções Tributárias 10

- 1.1 Conceitos de Isenção Tributária..... 11
- 1.2 Isenções Tributárias e Institutos Afins.....22
- 1.3 Classificações das Isenções Tributárias..... 11

Capítulo 2: Imposto sobre Produtos Industrializados 33

- 2.1 O Imposto como Tributo Não Vinculado.....33
- 2.2 Breve Histórico do IPI.....36
- 2.3 Princípios Constitucionais Aplicados ao IPI.....37
- 2.4 Hipótese de Incidência do IPI.....54

Capítulo 3: Isenções e Alíquota Zero 62

- 3.1 Posições na Doutrina.....62
- 3.2 Análise da Jurisprudência do STF.....66

Conclusão 76

Bibliografia 80

Introdução

O presente estudo monográfico pretende verificar se a redução das alíquotas do IPI para zero tem a mesma natureza jurídica de uma isenção tributária. No caso de confirmação da hipótese, o mesmo regime legal deve ser-lhes aplicado, mormente no que diz respeito ao princípio constitucional tributário da não-cumulatividade.

Nesse aspecto é que reside a importância do tema pesquisado, já que alguns contribuintes alegam que haveria afronta ao princípio mencionado se fossem impedidos de se creditarem nos valores do IPI quando da aquisição de insumos, matérias-primas e materiais de embalagem com alíquota zero. O imposto tornar-se-ia cumulativo, desvirtuando sua natureza prevista na Constituição. A Fazenda Pública opõe-se a este pleito basicamente porque vê diferenças entre os dois institutos e não entende que o mesmo regime legal deve reger ambos.

Visando a uma melhor compreensão do tema, este trabalho foi dividido em três capítulos, além da introdução e conclusão.

No primeiro capítulo são estudadas as isenções fiscais, explicitando os conceitos doutrinários e o legal. É feita breve coletânea dos institutos afins, que embora possuam algum nível de similitude, são diferenciados a contento. Parte-se então para as classificações das isenções. A intenção deste capítulo é montar um panorama sobre este instituto, mostrando como ele opera no sistema tributário brasileiro e quais são seus reflexos.

O segundo capítulo começa com breves notas sobre o imposto como tributo não vinculado à atividade estatal. Em seguida, é explanado um resumo histórico do IPI no ordenamento brasileiro, dando conta de seu surgimento como Imposto sobre o Consumo até os dias atuais. A atenção volta-se para os princípios constitucionais tributários aplicáveis, os quais sejam, o da legalidade, anterioridade, seletividade e não-cumulatividade. O fechamento do capítulo é

feito com a análise da hipótese de incidência do imposto, englobando todos os seus aspectos.

O desfecho do estudo dá-se no terceiro capítulo, onde são expostas as posições doutrinárias a respeito da identidade entre as duas figuras. Em seguida, são colhidas na jurisprudência duas decisões paradigmáticas do STF, uma que reconhece o direito a crédito no caso de aquisição de insumos, matérias-primas e materiais de embalagem isentos e outra que o restringe para aqueles com alíquota zero.

O método de pesquisa utilizado foi preponderantemente o dedutivo, a partir de um procedimento de pesquisa bibliográfica em que as fontes primárias são a doutrina e artigos científicos e as fontes secundárias as leis, normas jurídicas e jurisprudência.

1. Isenções Tributárias

Ao se conceituar o Estado como “uma sociedade organizada sob a forma de governantes e governados, com território delimitado e poder próprio para promover o bem de seus membros, isto é, o bem público”¹, fica clara a necessidade de recursos para a realização de tal objetivo.

Por isso, diz-se que o Estado exerce atividade financeira, compreendida por Harada como “a atuação estatal voltada para obter, gerir e aplicar os recursos financeiros necessários à consecução das finalidades do Estado que, em última análise, se resumem na realização do bem comum”².

O Estado obtém os recursos de que necessita de diversas maneiras, sendo a principal delas, na maioria dos Estados modernos, a arrecadação de tributos. Exerce, portanto, o chamado poder de tributar, que nada mais é que atributo de sua soberania, impondo aos cidadãos o pagamento de tributo. Assim é que a finalidade precípua da tributação por parte do Estado é a de angariar recursos financeiros para fazer frente às despesas de suas atividades.

No entanto, há situações em que o Estado utiliza seu poder de tributar não apenas para trazer recursos aos cofres públicos, mas principalmente para estimular ou desestimular condutas, ou mesmo para garantir o desenvolvimento regional e mitigar desigualdades. É a chamada função extrafiscal dos tributos³.

Claro é que o Estado interfere na vida econômica e social através da tributação, seja no momento da imposição, seja na exoneração. Assim sendo, “o poder de tributar deixa de ser visto exclusivamente como uma forma de

¹ AZAMBUJA, Darcy. Introdução à Ciência Política. 4ª ed. Rio de Janeiro: Editora Globo S.A., 1982. p.27.

² HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 11ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2003. p. 26.

³ Nesse sentido, Lopes informa que “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”. LOPES, José Reinaldo de Lima. *Apud* BOTTALLO, Eduardo Domingos. Fundamentos do IPI. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. p. 58.

cobrir as necessidades financeiras do Estado. Seu objetivo passa a englobar outros fins que ultrapassam imensamente essa atividade inicial⁴.

Uma das formas que o Estado utiliza para tanto é a isenção tributária, situação em que determinado contribuinte acaba sendo desonerado de gravame que, não fosse a isenção concedida, recair-lhe-ia sobre os ombros. São muitos os conceitos dados pela doutrina às isenções tributárias, os quais serão analisados a seguir.

1.1. Dos Conceitos de Isenção Tributária

1.1.1. *Isenção como Favor Legal*

Aqueles que entendem ser as isenções fiscais espécie de favor legal geralmente vêem o fenômeno como uma autolimitação ao poder de tributar, em que o ente público que tem a competência para tributar não exerce seu poder impositivo, beneficiando certas atividades e grupos de pessoas.⁵

Há severas críticas feitas a essa concepção. Primeiramente porque o regime das isenções, visto como espécie de favor legal, não se coadunaria com os princípios constitucionais, uma vez que o pagamento de tributos é obrigação de caráter geral (princípio da generalidade da tributação), além do que é garantida a todos a igualdade perante o fisco⁶.

⁴ CRISTANI, Claudio Valentim. *Isenções Tributárias: critérios jurídicos para sua concessão*. Florianópolis: UFSC: 1997. Dissertação (Mestrado em Direito) p. 121.

⁵ Borges informa que Hely Lopes Meirelles, Gilberto de Ulhôa Canto e Ruy Barbosa Nogueira, dentre outros, conceituam isenção como “favor legal”. O autor informa que no mais das vezes aqueles que adotam essa conceituação incorrem em contradição, pois embora afirmem ser as isenções favores fiscais, subordinam a sua concessão ao interesse público. “Se a doutrina emprega, às vezes, o termo “favor” em sentido figurado ou metafórico – o que não é jamais ressalvado ou esclarecido – o faz com evidente impropriedade.” BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2001. p. 61-62.

⁶ Interessantes linhas sobre os princípios: “O princípio da generalidade e igualdade da tributação é um dos princípios fundamentais da fiscalidade própria de um Estado de Direito. Seu significado pode resumir-se na afirmação de que os supostos econômicos iguais devem ser igualmente gravados. Trata-se de um postulado que enuncia uma evidência, se se pensa que a igualdade da tributação é um pressuposto de boa disposição tributária dos obrigados tributários, vale dizer, de sua inclinação a pagar o tributo e, portanto, de uma fiscalidade ordenada e eficaz.” TABOADA, Carlos Palao. *Apud* CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 78.

Além disso, caso se entenda a isenção como mero favor legal, sua concessão estaria condicionada a simples juízo político do ente concedente, que livremente adotaria quaisquer critérios de oportunidade e conveniência. Nesse caso, o controle jurisdicional restaria prejudicado, na medida em que a apreciação das razões de mérito não seria mais possível, restando apenas o insuficiente controle formal da legalidade das isenções.

Borges sintetiza a questão da seguinte maneira:

Se a isenção é um favor, somente ao poder que a estabelece compete apreciar o conteúdo do ato legislativo da instituição. Introduzem-se, assim inadvertidamente, critérios estritamente políticos na análise jurídica desse instituto. Conseqüência, portanto, da caracterização das isenções como favores é tornar impossível o controle jurisdicional da constitucionalidade da lei isentante sob o prisma material ou de mérito, e não simplesmente formal.⁷

De fato, não há como a isenção tributária ser entendida no sentido de favor fiscal. Atualmente, aqueles que a ela se referem utilizando este termo, procedem sem rigor terminológico, não refletindo em suas conceituações o verdadeiro significado de “favor”.

1.1.2. *Isenção como Privilégio Legal*

Se são tecidas críticas à posição doutrinária que conceitua isenção como favor legal, com muito mais afinco se ataca o conceito de isenção tributária como privilégio legal. Deveras, o regime de privilégios para classes ou grupos já não encontra lugar na maioria dos ordenamentos jurídicos modernos, a exemplo do que ocorre no brasileiro.⁸

Nos antigos regimes, em especial naqueles anteriores à Revolução Francesa, a nobreza e o clero, então classes dominantes, gozavam de privilégios tributários, como de resto também ocorria em outros âmbitos. Não à toa, “uma das bandeiras de luta da Revolução Francesa foi a de, exatamente,

⁷ BORGES. José Souto Maior. *Op. Cit.* p. 63.

⁸ Nesse sentido, Baleeiro diz que “no mundo moderno, democrático e de sufrágio universal, não há isenções que reflitam privilégios injustificados de classes ou pessoas, como as do “ancien régime.” BALEEIRO, Aliomar. *Apud* BORGES. *Op. Cit.* p. 68.

fazer com que as classes até então dirigentes – a nobreza e o clero -, também fossem tributadas”⁹.

Embora hoje a isenção não se confunda com privilégio, haja vista a sua concessão ser sempre com fulcro no interesse público e de acordo com os princípios constitucionais, historicamente ela tem origem em regimes que favoreciam as classes dominantes. Borges dá conta de que “a organização social era então condicionada à distinção entre classes e comprometer a existência e a hegemonia dessas classes seria comprometer a existência do próprio Estado”¹⁰.

Vê-se então que o regime de privilégios não era incompatível com os ordenamentos jurídicos vigentes à época, pelo contrário, neles encontravam supedâneo legal para isentar determinadas pessoas do pagamento de tributos. Entretanto, a sociedade gradualmente passou a rechaçar a distinção entre classes, pelo que é incompatível com o regime constitucional moderno a instituição de privilégios legais.

Régnier arremata a problemática nestas palavras:

O mesmo se diga das isenções encaradas como privilégio legal, cumprindo acrescentar no entanto, que essa conceituação, as mais das vezes é sustentada apenas de forma dogmática, rareando quem fundamente com o necessário apuro jurídico a posição assumida. Esse entendimento outorgado à isenção, talvez, seja um renitente reflexo da antigüidade no atual e adulto instituto da isenção tributária, pois, na verdade, em suas remotas origens a isenção era concedida como um privilégio traduzido na exoneração do ônus fiscal. Em tal estágio de desenvolvimento seria válido o conceito, porém, na atualidade, quando o direito assume proporções de complexa e incontestável ciência, não mais poderemos permitir que se nos imponham conceituações de tal natureza, eis que, sob todos os aspectos insustentáveis, porque radicalmente incompatíveis com o vigente ordenamento jurídico-constitucional.¹¹

Como visto, o conceito de isenção entendido como privilégio não resiste a um estudo mais apurado, particularmente se feito paralelo com os ditames constitucionais modernos, que consagram igualdade entre as pessoas e rechaçam as formas odiosas de privilégios de classes ou pessoas. De qualquer

⁹ CRISTANI, Claudio Valentim. *Op. Cit.* p. 76.

¹⁰ BORGES, José Souto Maior. *Op. Cit.* p. 67.

¹¹ RÉGNIER, João Roberto Santos. *A norma de isenção tributária*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975. p. 55.

forma, o art. 150 da Constituição, em seu inciso II, é taxativo ao dispor que é vedado “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”.

1.1.3. Isenção como Dispensa Legal de Pagamento de Tributo Devido

O entendimento tradicional da doutrina brasileira é de que a isenção fiscal é dispensa legal de pagamento de tributo devido. Falcão defendia que na isenção “há a incidência, ocorre o fato gerador. O legislador, todavia, seja por motivos relacionados com a apreciação da capacidade econômica do contribuinte, seja por considerações extrafiscais, determina a inexigibilidade do débito tributário”¹².

Coelho, acompanhando o entendimento, informava que “verificada uma situação legítima de incidência (ocorrência do fato gerador, art. 114-116) o legislador tem a faculdade de dispensar categorias de contribuintes ou determinados casos do pagamento do imposto. É a isenção.”¹³ No mesmo sentido, declarou Martins que isenção “é a dispensa do tributo devido, em virtude de disposição expressa da lei.”¹⁴

Souza entendia que:

tratando-se de imunidade não é devido o tributo porque não chega a surgir a própria obrigação tributária; ao contrário, na isenção o tributo é devido porque existe 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.¹⁵

Oportuno salientar que este doutrinador foi o principal co-autor do Anteprojeto do Código Tributário Nacional, atualmente vigente. Por isso, pode-se dizer que, embora não conste literalmente no texto normativo sua posição doutrinária, ela está impregnada na maneira como o diploma disciplina o instituto da isenção tributária.

¹² FALCÃO, Amílcar Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964. p. 132.

¹³ COELHO, José Washington. Código Tributário Nacional interpretado. Rio de Janeiro: Correio da Manhã, 1968. p. 176.

¹⁴ MARTINS, Cláudio. Normas gerais de direito tributário. 2ª ed. São Paulo: Forense, 1969. p. 162

¹⁵ SOUZA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária. 3º ed., Rio de Janeiro: Financeiras, 1960. p. 75-76.

De fato, a isenção é disciplinada no CTN no Título III, que trata sobre crédito tributário, mais precisamente no Capítulo V, que regula as duas formas de sua exclusão, quais sejam, a isenção e a anistia. Logicamente que para haver a exclusão do crédito, faz-se necessária a prévia existência deste.

Cogitou-se mesmo incluir no CTN a definição de isenção como dispensa legal do pagamento de tributo devido, segundo o relatório de Souza:

Os arts. 141 a 146 tratam da isenção, definida pelo primeiro deles, em consonância com o sistema do Projeto quanto às causas excludentes do crédito (supra 114) como sendo a dispensa legal do pagamento de tributo devido, pressupondo portanto a existência da própria obrigação tributária atingida apenas em seus efeitos.¹⁶

Essa teoria acabou não sendo incorporada no Código, muito mais “porque deve ter sido considerado impertinente contemplar, um texto legal, definições de categorias dogmáticas, como a isenção tributária”¹⁷ – acertando assim o legislador ao deixar a cargo da doutrina a definição de conceitos – do que por haver outro entendimento acerca do instituto.

Deveras, antes do advento da obra paradigmática de Borges intitulada “Teoria Geral das Isenções Tributárias”, em 1969, apenas Becker havia esboçado opinião contrária à unânime até então, conforme se verá.

Sendo dispensa legal de pagamento de tributo devido, a isenção fiscal operaria da seguinte maneira: primeiramente, dada a ocorrência do fato gerador, incidiria a norma instituidora da obrigação tributária, gerando inclusive seu respectivo crédito. Num segundo momento, o Estado, através da norma de isenção, dispensaria o pagamento do tributo que havia surgido com a obrigação. Ou ainda, como quer o CTN em seu art. 175, o crédito tributário haveria de ser excluído.

Conforme esclarece Coelho, o fenômeno da isenção, visto como dispensa legal de pagamento de tributo devido, ocorreria em dois momentos sucessivos:

1º momento: Incidência da regra jurídica de tributação irradiando seus efeitos jurídicos: surgimento da obrigação tributária e do crédito

¹⁶ SOUZA, Rubens Gomes de. *Apud* BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.* p. 197.

¹⁷ BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.* p. 197.

tributário objeto do vinculum jûris.

2º momento: Incidência da regra jurídica de isenção dispensando o sujeito passivo do pagamento do tributo.¹⁸

A crítica feita a esta teoria é a de que haveria contradição entre a norma de incidência e a norma de isenção, na medida em que a primeira institui a obrigação tributária e seu respectivo crédito, para a segunda vir para anulá-lo. Se, por um lado, a lei institui o tributo, do qual decorre a obrigação tributária, por outro não pode haver norma que exclua seus efeitos quando da ocorrência de fato gerador previsto na hipótese de incidência, sob pena de severa contradição. “Sucedo entretanto que, em decorrência do princípio da reserva de lei, da natureza legal da obrigação tributária, não se converte o fato gerador, por uma espécie de transubstanciação legal, em fato isento.”¹⁹

Para surgir a obrigação tributária, há que ocorrer o fato gerador prescrito na lei como uma hipótese de incidência. Assim, o tributo incide, irradiando sua eficácia normativa, mormente no surgimento da obrigação tributária. Em atenção ao princípio da reserva de lei, não se pode excluir o principal efeito da obrigação tributária, qual seja, a cobrança do tributo, após o surgimento do fato gerador previsto em lei, apenas por haver regra de isenção. Vale dizer, ou o tributo é efetivamente devido, vez que, observada a hipótese incidência, o fato gerador ocorreu, ou o tributo não é devido, já que o que ocorreu foi um fato isento, portanto, fora da hipótese de incidência da norma tributária.

Borges explica que:

o fato gerador define-se em função da incidência. Assim como a eleição dos fatos geradores, a seleção dos fatos isentos é feita pela própria lei tributária. Não é possível, deste modo, admitir-se a persistência da obrigação tributária, excluída apenas a exigibilidade do respectivo crédito, nas hipóteses de outorga de isenções.²⁰

Régnier, após exposição sobre o tema, conclui que:

é iniludível que na relação obrigacional tributária o sujeito passivo por ela alcançado submete-se forçosamente à obrigação que lhe confere a regra de tributação; ao contrário, porém, na relação jurídica de

¹⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria geral do tributo e da exoneração tributária. 2ª ed. rev. e ampl., Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 150.

¹⁹ BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.* p. 163.

²⁰ BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.* p. 164.

isenção –como formulação negativa que é– a obrigação tributária principal não existe, por isso que impossível concordar-se com o conceito de isenção como dispensa legal de pagamento de tributo devido.²¹

Assim sendo, cumpre reconhecer a impropriedade do conceito de isenção como dispensa legal de pagamento de tributo devido, na medida em que se reconhece que ou o tributo é efetivamente devido, ou não o é. Nada razoável admitir-se que a lei institui a obrigação tributária para depois, mediante o artifício de outra norma, vir a dispensá-la.

1.1.4. Isenção como Hipótese de Não-incidência Legalmente Qualificada

Como já dito, até 1969, data da publicação da obra “Teoria Geral da Isenção Tributária”, de autoria de Borges, a doutrina era praticamente unânime quanto à natureza jurídica da isenção fiscal, como sendo ela dispensa legal de pagamento de tributo devido.

Entretanto, o primeiro autor a se insurgir contra os fundamentos da postura tradicional foi Becker. Carvalho dá conta de que “a propósito das regras de isenção, foi ele quem trouxe, efetivamente, o primeiro impulso no trajeto de reconstrução das linhas gerais do pensamento jurídico-tributário brasileiro, fomentando os acréscimos que a doutrina elaborou”²².

Para Becker, a isenção não é regra desjuridicizante, já que não existe anteriormente a ela a incidência da norma tributária, consubstanciada no nascimento da obrigação tributária. O entendimento da isenção como dispensa de pagamento de tributo devido seria correto apenas no momento em que o legislador reflete para criar a regra jurídica tributária, ou seja, antes da edição da regra em si. Depois disso, aquele conceito falece de lógica e vai de encontro ao modo como as regras jurídicas incidem. Na medida em que a norma tributária incide sobre determinados fatos, a norma de isenção incide sobre outros, sem que, jamais, as duas incidam sobre um mesmo fato, sob pena de contradição.

²¹ RÉGNIER, João Roberto Santos. *Op. cit.* p. 54.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. São Paulo: Ed. Saraiva, 2004. p. 483.

São as palavras do autor:

Na verdade, não existe aquela anterior relação jurídica, e respectiva obrigação tributária, que seriam desfeitas pela incidência da regra jurídica de isenção. Para que pudesse existir aquela anterior relação jurídica tributária, seria indispensável que, antes da incidência da regra jurídica de isenção, houvesse ocorrido a incidência da regra jurídica de tributação. Porém, esta nunca chegou a incidir porque falhou, ou excedeu, um dos elementos de composição de sua hipótese de incidência, sem o qual ou com o qual ela não se realiza. Ora, aquele elemento faltante, ou excedente, é justamente o elemento que, entrando na composição da hipótese de incidência da regra jurídica de isenção, permitiu diferenciá-la da regra jurídica de tributação, de modo que aquele elemento sempre realizará uma única hipótese de incidência: a da isenção; e desencadeará uma única incidência: a da regra jurídica da isenção, cujo feito jurídico é negar existência de relação jurídica tributária. A regra jurídica de isenção incide para que a de tributação não possa incidir.²³

Sob esse prisma, a regra que prescreve a isenção consistiria na formulação negativa da regra jurídica que estabelece a tributação. A incidência da norma de isenção nega a existência da relação jurídica tributária. Por outro lado, as hipóteses nas quais não incide a norma de isenção são justamente as hipóteses de incidência da regra de tributação. Há que se notar também que pode haver casos de imunidade ou não-incidência por ausência de previsão legal.

A norma de isenção, por estar no mesmo plano da norma que prevê determinada hipótese de incidência, atua antes de ocorrer esta incidência, afastando do campo da tributação as exceções que comporta. Há exclusão de determinado âmbito da norma obrigacional tributária, assim são criados os fatos isentos.

Borges explica que:

Enquanto norma excepcional diante da normatividade geral da tributação, a isenção se funda em pressupostos de incidência diferentes dos contemplados em norma jurídica obrigacional tributária. Daí a impossibilidade lógica (é devido, não é devido) e fenomenológica da incidência simultânea das duas normas, a obrigacional e a isentante. Não por outro motivo ocorreu-me caracterizar a isenção como hipótese de não-incidência legalmente qualificada, autonomizada, enquanto tal, diante das hipóteses constitucionais de não-incidência (imunidade tributária).²⁴

²³ BECKER, Alfredo Augusto. *Apud* BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.* p. 191-192.

²⁴ BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.* p. 199-200.

A título de exemplo, imagine-se uma norma que preveja a isenção do Imposto Sobre Produtos Industrializados –IPI– nos casos em que as pessoas que diretamente industrializam o produto sejam também donas do estabelecimento industrial. Pela doutrina tradicional, surgiria a obrigação tributária para somente depois a norma de isenção vir a dispensar o pagamento do tributo.

Caso se entenda a isenção como hipótese de não-incidência legalmente qualificada, a conjugação das duas normas, a que institui o IPI e a de isenção, impediria que a obrigação tributária surgisse quando as pessoas que industrializassem determinado bem fossem também as donas do estabelecimento. O fato de as pessoas que industrializaram o bem serem donas do estabelecimento seria diferente da hipótese de incidência da norma tributária, vista de forma conjugada com a norma de isenção. Assim, a obrigação tributária não surgiria, pois não se pode subsumir o fato à hipótese legal se nesta hipótese tal fato não está compreendido.

Adotando tal entendimento, em estudo monográfico sobre a natureza jurídica das isenções tributárias, Marrey Júnior verte uma definição sobre o instituto:

Isenção é a não ocorrência do fato imponible, em virtude de a lei, levando em consideração determinadas características da pessoa ou coisa, ter retirado do campo de incidência essas pessoas ou coisa. A regra jurídica da isenção incide para que a regra jurídica da tributação não possa incidir.²⁵

À luz da teoria da incidência da norma jurídica, este conceito de isenção parece ser mais razoável do que o entendimento tradicional, na medida em que a norma tributária sequer chega a incidir, sendo impedida pela norma de isenção.

Cumprido esclarecer que este conceito é atualmente o mais adotado pela maioria dos doutrinadores. Carrazza dá conta de que “esta definição, bem mais científica do que a anterior, ganhou foros de universalidade, se mais não fosse, pelo inegável gabarito de seu autor”.²⁶

²⁵ MARREY JUNIOR, Pedro Luciano. Natureza Jurídica da Isenções Tributárias. São Paulo: Revista de Direito Público nº 25. p. 169 a 182.

²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. Cit.* p.820.

1.1.5. A Posição de Paulo de Barros Carvalho

O conceito de isenção como hipótese de não-incidência qualificada sofreu críticas por parte de Carvalho, as quais são transcritas, resumidamente, da seguinte maneira:

Padece do vício da definição pela negativa e não explica como se dá a harmonização com a norma de incidência tributária, ainda que saibamos que nos fundamentos dessa idéia repouse a presteza da regra de isenção, que se antecipa à de tributação, para impedir que, do fato, exsurja o dever de recolhimento do tributo.²⁷

Em seu o conceito, o autor inicia fazendo a diferenciação entre regras de comportamento e regras de estrutura, sendo as primeiras aquelas que se dirigem às condutas das pessoas, formando o repertório do sistema normativo. Já as segundas prescrevem o relacionamento que normas de conduta devem manter entre si, dispondo também sobre sua criação e o modo como se operam modificações. São normas que visam modificar aquelas existentes no sistema, sem, no entanto, produzi-las ou extingui-las.

O tributarista salienta que a distinção é importantíssima, vez que as normas de isenção são regras de estrutura, na medida em que introduzem modificações na regra-matriz de incidência tributária, sendo, esta sim, regra de comportamento. Assim, a regra de isenção ataca a norma tributária, tolhendo uma parcela dos critérios que compõem a hipótese de incidência tributária.

São as palavras do autor:

Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente. Vejamos um modelo: estão isentos do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza os rendimentos do trabalho assalariado dos servidores diplomáticos de governos estrangeiros. É fácil notar que a norma jurídica de isenção do IR (pessoa física) vai de encontro à regra-matriz de incidência tributária daquele imposto, alcançando-lhe o critério pessoal do consequente, no ponto exato do sujeito passivo.²⁸

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.* p. 484.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.* p. 486.

Diz o autor que a norma de isenção operaria de oito maneiras, quatro pela hipótese e quatro pelo conseqüente:

I – pela hipótese

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

II – pelo conseqüente

- a) atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito ativo;
- b) atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito passivo;
- c) atingindo-lhe o critério quantitativo, pela base de cálculo;
- d) atingindo-lhe o critério quantitativo, pela alíquota.²⁹

Estes são os principais conceitos expostos pela doutrina brasileira. Os de isenção como favor ou privilégio legal são facilmente superados por simples análise sistêmica do direito brasileiro, à luz dos princípios constitucionais, em especial o princípio da igualdade. Já a concepção de que seriam as isenções hipóteses de dispensa legal de tributo devido merece mais atenção, mas também não resiste ao estudo mais profundo de como a fenomenologia da aplicação da norma ocorre.

Restam os conceitos de isenção como hipótese de não-incidência legalmente qualificada, ou qualificada por lei ordinária, e a posição de Paulo de Barros Carvalho. Ao que parece, este último autor não chega necessariamente a negar o primeiro entendimento, mas explana com mais apuro teórico o modo como se operam as normas de isenção face às normas tributárias.

Em que pese a interessante discussão doutrinária a respeito, no plano prático sua valia não parece ser de grande monta. Por isso, em compasso com a intenção deste estudo monográfico, explanados os principais conceitos vertidos pela doutrina sobre as isenções, passa-se ao estudo perfunctório dos institutos afins às isenções tributárias.

1.2 Isenções Tributárias e Institutos Afins

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.* p. 488.

Dentro do sistema tributário, existem alguns institutos que guardam certa similitude com o da isenção, embora se possa vislumbrar diferenciações que não deixam dúvidas quanto a extensão de cada um. Viu-se anteriormente que a isenção, segundo a mais atualizada doutrina, é um caso de não-incidência instituída por lei. No entanto, a não-incidência engloba outras situações, podendo, nas palavras de Borges, ser:

- I) pura e simples, a que se refere a fatos inteiramente estranho à regra jurídica de tributação, a circunstâncias que se colocam fora da competência do ente tributante;
- II) qualificada, dividida em duas subespécies: a) não-incidência por determinação constitucional ou imunidade tributária; b) não-incidência decorrente de lei ordinária – a regra jurídica de isenção (total).³⁰

Além destes casos, o conceito de isenção não raro é confundido com o de anistia, “o que vem de acarretar inúmeras imprecisões no campo da ciência jurídica.”³¹

Vale destacar o entendimento de parcela da doutrina, capitaneada por Carvalho, de que nos casos de alíquota zero estar-se-ia diante de verdadeira isenção. São as palavras do autor:

[...] a regra de isenção investe contra um ou mais critérios da norma padrão de incidência, mutilando-os parcialmente.

[...]

É o caso da alíquota zero. Que experiência legislativa será essa que, reduzindo a alíquota à 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 faz em inutilizar a regra de incidência, atacando-a num critério ou noutro, se todos são imprescindíveis à dinâmica da repercussão 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.³²

³⁰ BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.* p. 155.

³¹ RÉGNIER, João Roberto Santos. *Op. cit.*, p. 71.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.* p. 485.

Esta diferenciação entre os dois institutos constitui o ponto fulcral do presente estudo monográfico e será abordada no terceiro capítulo, depois de feito o estudo mais amíúde do IPI e dos princípios constitucionais a ele aplicáveis.

Assim é que se passa ao estudo dos demais institutos, que apesar de guardarem similitude com o da isenção fiscal, possuem especificidades essenciais, que permitem uma distinção imediata.

1.2.1 Não-incidência propriamente dita

É quando não houve previsão específica, por parte do legislador, para incidência de tributo em determinados casos. Ao instituir um tributo, o legislador leva em conta algumas situações em que se presume que o futuro contribuinte possui certa capacidade contributiva. Não é exagero lembrar que a escolha do legislador é eminentemente política. No entanto, ao editar a norma tributária, deve ele prever todos os elementos constitutivos da hipótese de incidência, em atendimento ao princípio da tipicidade da tributação.³³

Aos casos não previstos pelo legislador, ou seja, aqueles fora da hipótese de incidência, obviamente o tributo não incidirá. Em outras palavras, vez que só há subsunção dos fatos às hipóteses da lei, aqueles fatos não contemplados pelo legislador, em suas minúcias na legislação tributária, estão a salvo de tributação. Nestes casos não há, portanto, a incidência do tributo.

Borges explica que “ocorre a não-incidência quando os requisitos previstos na lei tributária não se verificam concretamente, de modo que não surge para o contribuinte a obrigação tributária.”³⁴

1.2.2 Imunidade Tributária

Nas palavras de Machado, imunidade tributária:

³³ Considerações a respeito do princípio da tipicidade da tributação serão feitas no segundo capítulo, juntamente com o estudo do princípio da legalidade em matéria tributária.

³⁴ BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.* p. 183.

é o obstáculo decorrente da regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária.³⁵

Este pode ser considerado o entendimento tradicional da doutrina³⁶ sobre o instituto, o de que as imunidades tributárias constituem limitações constitucionais da competência tributária. O constituinte, movido por considerações de ordem política, limitou a competência dos entes da federação, impondo-lhes restrições no que toca ao poder de tributar a determinados fatos, pessoas ou situações.

Insurgindo-se contra essa corrente largamente dominante, Carvalho aduz que o raciocínio não procede, porque inexistente cronologia que justifique a outorga de competência para editar regra jurídica, para depois esta mesma competência ser limitada pelo recurso da imunidade. Para o referido autor, a imunidade tributária é antes forma de *demarcação* de competência do que de *limitação*:

Ora, o que limita a competência vem em sentido contrário a ela, buscando amputá-la ou suprimi-la, enquanto a norma que firma a hipótese de imunidade colabora no desenho constitucional da faixa de competência adjudicada às entidades tributantes. Dirige-se ao legislador ordinário para formar, juntamente com outros mandamentos constitucionais, o feixe de atribuições entregue às pessoas investidas de poder político.³⁷

Depois de fazer esta crítica à teoria dominante, o autor volta a lembrar que o sistema jurídico positivo é formado por regras de conduta e regras de estrutura, sendo as imunidades, com certeza, espécies desta última, na medida em que se tratam de regras que dispõe acerca da construção de outras regras.

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.* p. 304.

³⁶ Nesse sentido, Derzi afirma que “do ponto de vista jurídico, em geral, todos se põem de acordo em que a imunidade:

1. é regra jurídica, com sede constitucional;
2. é delimitativa (no sentido negativo) da competência dos entes políticos da Federação, ou regra de incompetência;
3. obsta o exercício da atividade legislativa do ente estatal, pois nega competência para criar imposição em relação a certos fatos especiais e determinados;
4. distingue-se da isenção, que se dá no plano infraconstitucional da lei ordinária ou complementar.” DERZI. Misabel Abreu Machado *in* BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 114.

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.* p. 169.

Feita esta ponderação, o autor verte seu conceito de imunidade tributária nos seguintes termos:

a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.³⁸

São essas as posições doutrinárias sobre o instituto da imunidade tributária. De se ressaltar que, em que pese as divergências, no plano prático o efeito dela decorrente é o mesmo, qual seja, o não nascimento da obrigação tributária.

Para a corrente que entende ser tanto a imunidade como a isenção casos de não-incidência qualificada, fazendo parte de um mesmo fenômeno, a única diferença palpável entre os dois institutos é que a norma que define o primeiro é constitucional, e no segundo, simples lei ordinária. Na prática, inexistente o dever obrigacional tanto na imunidade tributária quanto na isenção fiscal.

Já Carvalho – ao entender a imunidade como forma especial de desenhar competência constitucional para tributar e a isenção, sempre decorrente de lei ordinária, como modo de reduzir o campo de abrangência da norma impositiva de tributo – não vê qualquer similitude entre os dois institutos, senão “a circunstância de serem normas jurídicas válidas no sistema; integrarem a classe das regras de estrutura; e tratarem de matéria tributária.”³⁹

1.2.3 Remissão e Anistia Fiscal

O art. 172 do CTN estabelece que a lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo aos requisitos nos incisos do referido artigo. Por sua vez, art. 156, IV, lista a remissão como uma das causas de extinção do crédito tributário. O conceito de remissão mais lembrado pela

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.* p. 181.

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.* p. 184.

doutrina é o de perdão de dívida ativa, dispensa do crédito tributário. Este, para existir, pressupõe a ocorrência do lançamento, já que o art. 142 do CTN dispõe que “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento.”

Simple é a distinção entre remissão e isenção. Sendo esta última hipótese de não-incidência legalmente qualificada, não há que se falar em surgimento da obrigação tributária, e quanto mais, de crédito tributário. Já para a ocorrência da remissão, faz-se necessária existência deste último, que, por sua vez, também pressupõe o surgimento da obrigação tributária. Por isso não há identidade entre os institutos.

Já a anistia é a exclusão de penalidade fiscal referente à infração cometida contra a legislação tributária. O art. 175 do CTN coloca a anistia, ao lado da isenção, como forma de exclusão do crédito tributário. Em que pese a redação do diploma, já discorreremos sobre a isenção sequer gerar obrigação tributária. A anistia fiscal, por sua vez, é causa de exclusão da obrigação tributária, mas só nos casos em que a obrigação corresponda a penalidades aplicáveis às infrações de normas tributárias.

Borges assim diferencia os três institutos:

Ora, a isenção distingue-se da remissão precisamente porque, enquanto na isenção a obrigação tributária não surge, na remissão surge a obrigação, constitui-se o crédito, mas a remissão extingue o crédito tributário.

No sentido do art. 175, II, a anistia exclui o crédito tributário decorrente da aplicação de penalidade pecuniária, precisamente porque referido às infrações à legislação tributária (art. 180).⁴⁰

Explanados os conceitos dados pela doutrina às isenções e feitas as distinções entre os demais institutos similares, passa-se agora à classificação das isenções.

1.3 Classificação das Isenções Tributárias

⁴⁰ BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.* p. 234.

Este item do estudo monográfico, ao apresentar as classificações das isenções tributárias, não tem a pretensão de exaurir o tema, mas tão somente de explanar os principais aspectos que a doutrina utiliza para diferenciar as espécies de isenções.

1.3.1 Isenções Objetivas e Subjetivas

Nas isenções objetivas, como o próprio nome indica, são levados em conta apenas os aspectos objetivos do fato tributado, com vistas a retirar do campo de incidência da norma tributária determinados bens ou operações que antes eram objeto de tributação. Não são observadas, portanto, as considerações de natureza pessoal do contribuinte.⁴¹

Não obstante, não é difícil vislumbrar quais os prováveis beneficiários da norma de isenção. Serão aqueles que praticam fatos que, não fosse o preceito isentante, dariam origem a gravame tributário.

Por sua vez, as isenções subjetivas mantêm íntima relação com o aspecto subjetivo da hipótese de incidência. A norma de isenção considera aspectos de ordem pessoal de determinados contribuintes para isentá-los do pagamento de tributos.

Como visto, tanto a norma de isenção subjetiva como a objetiva beneficiam, em última análise, determinados grupos de contribuintes. A diferença primordial entre as duas acaba sendo o fim que cada uma busca atingir. Para Borges:

A norma jurídica de isenção subjetiva visa direta ou imediatamente às pessoas e indireta ou mediamente aos bens, atos, fatos ou situações que, na sua ausência, estariam submetidos ao tributo, porque é ditada em função de considerações valorativas de natureza pessoal.

Diversamente, da norma jurídica de isenção objetiva à sujeição tributária, decorre uma inversão nessa fenomenologia jurídica: não sendo instituída por considerações pessoais, ela tem como alvo, direta e imediatamente certos bens, atos, fatos ou situações; só indireta ou mediamente alcança as pessoas beneficiadas. Isto porque a relação tributária é sempre pessoal.⁴²

⁴¹ BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.* p. 259.

⁴² BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.* p. 263.

Desse modo, pode-se afirmar, em resumo, que a norma de isenção subjetiva leva em conta diretamente os sujeitos beneficiados, enquanto que a objetiva cuida de bens, atos, fatos ou situações.

1.3.2 Isenções Totais e Parciais

Ao refutar-se o entendimento clássico da doutrina de que as isenções fiscais são dispensa legal de pagamento de tributo devido, a isenção total é aquela que exclui o nascimento da obrigação tributária. Já na isenção parcial, ocorre a incidência da norma tributária sobre determinado fato, gerando a obrigação tributária principal. No entanto, o valor do débito é inferior àquele que seria devido não fosse a existência da norma de isenção.

1.3.3 Isenções Absolutas e Relativas

De acordo com o art. 113 do CTN, são duas as obrigações tributárias no ordenamento nacional: a principal que “surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente” e a acessória que “decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.”

A partir disso, Borges verte classificação das isenções em absolutas e relativas:

A isenção é *absoluta* quando o seu beneficiário não tem obrigação principal ou acessória de espécie alguma.

A isenção é *relativa* (condicional), quando a lei instituidora exige o cumprimento de determinados atos (informações, declarações etc.), a cuja observância subordina o gozo do benefício fiscal.⁴³

Assim sendo, a isenção será relativa quando aquele que dela se beneficiar mantém ainda a necessidade de cumprir prestações positivas ou negativas previstas em lei no interesse da arrecadação ou fiscalização de

⁴³ BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.* p. 271.

tributos. Será absoluta quando se eximir tanto da obrigação acessória como da obrigação principal, que consiste em última análise no pagamento do tributo.

1.3.4 *Iisenções Gerais e Especiais*

Esta classificação diz respeito à extensão do preceito isentivo. Doutrinariamente⁴⁴ discute-se se a isenção está restrita aos impostos ou se atinge também as outras espécies tributárias, a exemplo das contribuições de melhoria e taxas.

Cristani dá conta de que “a relutância de alguns para a concessão de isenção à taxas e contribuições de melhoria se dá pelo fato de que, no plano financeiro, estas espécies tributárias têm um caráter remuneratório e contraprestacional.”⁴⁵ No entanto, parece que o CTN dirimiu esta dúvida ao prever textualmente em seu art. 177 a possibilidade da extensão da isenção a estas espécies tributárias.

Iisenção geral abrangeria então todas as espécies tributárias, enquanto que a especial se restringiria a um tributo específico, com a exclusão dos demais, ou ainda, relativa à determinada espécie tributária.

1.3.5 *Iisenções Permanentes e Transitórias*

A norma de isenção será permanente quando não houver prazo para que o benefício acabe. Nesse caso, ocorre sua cessação quando norma superveniente vier a revogar a norma de isenção, obviamente com observância ao princípio da anterioridade fiscal e legalidade. Maiores considerações a respeito destes princípios serão feitas no próximo capítulo.

Será transitória, ou a prazo certo, quando a própria norma de isenção prever o prazo de sua vigência. A diferenciação é importante, vez que maioria

⁴⁴ Borges informa que “na vigência da Constituição de 1946, houve quem considerasse as taxas e contribuições de melhoria essencialmente incompatíveis com o instituto da isenção, porque remuneratórias de custo de serviços públicos ou derivadas de vantagens auferidas pelos particulares, em decorrência da execução de serviços e obras pela administração pública.” BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.* p. 273.

⁴⁵ CRISTANI, Claudio Valentim. *Op. Cit.* p. 103.

da doutrina é assente no sentido de que:

Entende-se que as isenções temporárias geram, para o seu beneficiário, direito ao desfrute que não pode ser suspenso nem suprimido durante o período de vigência da lei respectiva. Nessa hipótese, o gozo do benefício, reconhecido ou autorizado pela Administração, gera um direito tributário adquirido, que se rege pelos mesmos princípios normas aplicáveis à teoria geral do direito adquirido.⁴⁶

Carrazza, lembrando que lei *irrevogável* padece necessariamente de inconstitucionalidade, possui opinião dissonante:

Temos para nós que a revogação prematura de isenção com prazo certo, desde que esta seja gratuita (incondicional), além de inindenizável, não faz nascer, para o contribuinte, qualquer direito adquirido de continuar gozando da vantagem que a lei isentiva lhe dava. Em rigor, o contribuinte tinha, apenas, uma expectativa de direito –afinal frustrada pelo legislador– de ser beneficiado pela isenção durante um certo lapso de tempo.⁴⁷

Evidentemente, é unânime o entendimento de que as isenções que já se perfizeram juridicamente, ou seja, aquelas que já produziram os efeitos que lhes eram próprios, não podem ser retroativamente revogadas, haja vista norma constitucional proteger o ato jurídico perfeito.

1.3.6 Isenções Autônomas e Heterônomas

Essa distinção é feita em razão da fonte legislativa da qual emana a norma de isenção. Normalmente, o poder legislativo constitucionalmente autorizado a instituir o tributo também o está para isentar. São as isenções autônomas, constituindo a regra geral, a maneira como se operam a maioria das isenções.

Diferentemente, em alguns casos o poder que concede a isenção não é o mesmo que tem a competência para instituir o tributo. São as chamadas isenções heterônomas.

A Constituição de 1967, em seu art. 202, § 2º, dispunha que “a União, mediante lei complementar e atendendo o relevante interesse social ou

⁴⁶ BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.* p. 281-282.

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.* p. 846.

econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais”.

Já a Carta atual, aumentando a autonomia dos Estados e Municípios, em seu art. 151, III, dispõe que “é vedado a União (...) instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”. Em primeira análise, poder-se-ia pensar que as isenções heterônomas estão banidas de nosso ordenamento.

Entretanto, a própria Constituição prevê duas hipóteses em que a União pode isentar impostos cuja competência para instituí-los não é sua: o art. 156, § 3º, II, preceitua que cabe à Lei Complementar excluir da incidência do Imposto sobre Serviços as exportações de serviços para o exterior. Já o art. 155, § 2º, XII, dispõe que Lei Complementar excluirá da incidência do ICMS, nos casos de exportações para o exterior, serviços e outros produtos, além dos mencionados no inciso X, a (casos de imunidade de produtos industrializados remetidos para o exterior).

São essas as duas exceções à vedação das isenções heterônomas em nosso ordenamento. Coelho, ao afirmar que a vedação a esse tipo de isenção é bem vinda ao federalismo, informa que as duas exceções são “justificáveis tendo em vista o necessário controle do *export drive* (esforço de exportação) pela União Federal.”⁴⁸

Explanados os principais conceitos e classificações das isenções e feita diferenciação dos institutos afins, passa-se agora ao estudo do IPI, seu histórico, os princípios constitucionais tributários que se lhe aplicam e sua hipótese de incidência.

⁴⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988. Belo Horizonte: Del Rey, 1992. p. 425.

2. O Imposto Sobre Produtos Industrializados

Neste segundo capítulo, primeiramente será efetuada curta explanação sobre os impostos como tributos não vinculados, vez que imprescindível para uma melhor compreensão do tema. Em seguida, abordar-se-á o IPI, breves linhas sobre seu histórico, os princípios constitucionais tributários que se lhe aplicam e, por fim, estudo detalhado de sua hipótese de incidência.

2.1 O Imposto como Tributo Não Vinculado

A receita do Estado pode ser classificada como originária, quando oriunda da exploração do próprio patrimônio estatal, ou derivada, quando decorre do constrangimento do patrimônio dos particulares, ou seja, os tributos. Oliveira dá conta de que “incluem-se como receita derivada a cobrança das sanções e também o perdimento decorrente de contrabando, apreensão de armas de criminosos etc.”⁴⁹

No Brasil, como de resto na maioria dos Estados modernos, a principal fonte de recursos é a receita derivada. Nem poderia ser diferente, pois, em

⁴⁹ OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Curso de Direito Financeiro. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006. p. 99.

atendimento ao princípio da livre iniciativa (Art. 1º, inc. IV e art. 170 da CF), a atividade econômica é entregue à iniciativa privada, ressalvados os casos que envolverem relevante interesse coletivo ou a segurança nacional (Art. 173 da CF).

Portanto, vez que os demais itens que compõem a receita derivada não são expressivos, pode-se dizer que os tributos são a maior fonte de recursos que o Estado dispõe. Nesse sentido, Torres informa que o “mais importante dos itens da receita pública é o dos ingressos tributários, derivados da economia dos cidadãos.”⁵⁰

O art. 3º do CTN conceitua tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa se exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Dentre as espécies tributárias⁵¹, a de maior relevância é o imposto, já que “este tributo é o que maiores meios fornece ao Estado para abastecimento de seus cofres e para cumprimento de suas finalidades”⁵². O art. 16 do CTN dispõe que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Nesse conceito é que reside a principal diferença entre imposto e as demais espécies tributárias. No caso dos impostos, para surgir a obrigação tributária não é necessária qualquer atividade estatal vinculada ao contribuinte. O Estado, quando institui determinado tributo, informa na lei a hipótese de sua incidência. Quando ocorrido determinando fato que se encaixa na hipótese de incidência (chamado fato gerador ou fato imponible) nasce a obrigação

⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 11 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 184.

⁵¹ Atualmente a doutrina informa que são cinco as espécies tributárias, a saber, taxas, impostos, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios. Alguns autores, como Hugo de Brito Machado, entendem que são apenas quatro, sendo que os empréstimos compulsórios não podem ser considerados como tal vez que não transferem riqueza do setor privado para o público, pois, empréstimos que são, devem ser devolvidos. “No direito brasileiro, tributo é receita, no sentido econômico e não apenas no sentido financeiro (Lei nº 4.320, de 17.3.1964, arts. 9º e 11, §§ 1º e 2º). Por isto não devemos colocar o empréstimo compulsório como espécie de tributo.” (MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.* p. 94)

⁵² OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Op. Cit.* p. 133.

tributária, a obrigação de pagar tributo. Nos impostos, a situação necessária para surgir a obrigação tributária não envolve nenhuma atuação estatal relativa ao contribuinte.

Assim, para configurar imposto, *a priori*, basta que na hipótese de incidência do tributo analisado não haja atuação estatal. Ataliba dá conta de que:

A consistência de da h.i. é que permite classificar os tributos em vinculados e não vinculados a uma atuação estatal. Se a h.i. consistir em uma atuação estatal, o tributo será uma taxa ou contribuição (tributo vinculado); se consistir em outro fato qualquer, o tributo será não vinculado (imposto).⁵³

Tal fórmula parece mesmo acertada, já que basta analisar a hipótese de incidência de todos os impostos para concluir que em nenhuma deles há atuação estatal dirigida ao contribuinte. Por exemplo, necessário apenas que alguém seja proprietário de imóvel, industrialize bens, preste serviços, realize operações relativas à circulação de mercadorias ou aufera renda para surgir a obrigação tributária prevista no respectivo imposto (obviamente atendendo ao prescrito em lei que o institui).

Mesma conclusão é a de Machado:

O exame das várias hipóteses de incidência de impostos deixa evidente que em nenhuma delas está presente a atuação estatal. Pelo contrário, em todas elas a situação descrita pela lei como necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária é sempre relacionada ao agir, ou ao ter, do contribuinte, e inteiramente alheia ao agir do Estado.⁵⁴

Por outro lado, Souza informa que nem todo tributo não vinculado é imposto. Ao fazer considerações a respeito da hipótese de incidência da norma tributária, explica que:

Se consistir num fato desvinculado de qualquer atuação do Estado, sua espécie será imposto, empréstimo compulsório ou contribuição para a seguridade social. Se implicar atuação estatal, teremos taxa – caso a referibilidade entre a atividade estatal e o sujeito passivo seja direta – ou contribuição de melhoria, social, de intervenção no

⁵³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1990. p. 131.

⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.* p. 319.

domínio econômico ou de interesse das categorias profissionais ou econômicas – se a referibilidade for indireta, pois a atividade é desenvolvida no interesse geral, mas atende a especial interesse de um grupo de pessoas.⁵⁵

Feitos esses breves apontamentos, que levam a crer que os impostos são tributos não vinculados à atividade estatal relativa ao contribuinte, será explanado breve histórico do IPI.

2.2. Breve Histórico do IPI

O IPI já existia antes de receber esse nome através da Emenda Constitucional nº 18, de 1965. Era o chamado Imposto sobre o Consumo, previsto no art. 15, inc. IV, da CF de 1946. O fato gerador era idêntico ao atual. Parece que o antigo legislador preferiu aquele nome ao atual porque o imposto era, e ainda é, suportado pelos consumidores em razão do fenômeno da repercussão⁵⁶ de impostos desse tipo. Sempre foi de competência da União, mesmo quando possuía o nome anterior.

Uma vez que a arrecadação do IPI atualmente é a segunda maior em valores, perdendo apenas para a do Imposto de Renda, essa competência outorgada à União demonstra a parcela significativa de poder político que detém o Governo Federal. No entanto, considerável parte de sua arrecadação vai para os municípios e estados, a teor do art. 159, inc. I e II, da Constituição.

Machado informa que se pretendeu que o IPI tivesse função eminentemente extrafiscal proibitiva, ou seja, que produtos considerados supérfluos (artigos de luxo, como perfumes, carros esportivos, jóias, por exemplo) ou aqueles cujo consumo fosse potencialmente prejudicial (cigarro,

⁵⁵ SOUZA, Hamilton Dias de. *In* Curso de direito tributário. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 9ª ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 640.

⁵⁶ O consumidor final do produto é quem acaba suportando o valor cobrado a título de IPI. Isso porque aquele que industrializa o produto repassa o valor do imposto que pagou na operação para o adquirente, e assim sucessivamente, até chegar ao consumidor final. Distingue-se, assim, o contribuinte de direito (aquele que industrializa o bem) do contribuinte de fato (aquele que, afinal, suporta a carga tributária). Daí que surge a classificação de impostos em diretos e indiretos, que, para Ataliba: “É classificação que nada tem de jurídica; seu critério é puramente econômico. Foi elaborada pela ciência das finanças, a partir da observação do fenômeno econômico da translação ou repercussão dos tributos. (...) No Brasil, para os juristas, essa classificação é irrelevante, salvo para interpretar certas normas de imunidade ou isenção, pela consideração substancial sobre a carga tributária, em relação à pessoa que a suportará.” ATALIBA, Geraldo. *Op. Cit.* p. 142-143.

bebidas), fossem pesadamente tributados, com vistas a inibir seu consumo. O autor, em sequência, conclui que essa função proibitiva não logrou o êxito desejado, razão pela qual aduz que:

Parece, assim, incontestável a predominância, no IPI, da função fiscal, não obstante deva ser ele um imposto seletivo, em função da essencialidade dos produtos. Aliás, também aqui se pode notar que o legislador não tem levado em conta o preceito constitucional. A diversificação das alíquotas do IPI está, na prática, muito longe de fazer dele um imposto seletivo em *função da essencialidade do produto*.⁵⁷

Mais considerações a respeito da função extrafiscal do IPI serão feitas no item que abordará o princípio da seletividade. Desta maneira, depois deste breve resumo histórico do IPI, passa-se ao estudo dos princípios constitucionais a ele aplicáveis.

2.3. Princípios constitucionais aplicados ao IPI

No ordenamento constitucional brasileiro, os princípios ocupam lugar de destaque. Pode-se dizer que figuram no topo deste ordenamento, vinculando a criação de outras normas e informando a maneira como elas devem ser interpretadas. Muitas são as acepções da doutrina sobre princípios.

Machado, ao perquirir o conceito de princípio jurídico, se ele tem a mesma natureza da norma, dá conta de que a resposta depende da postura jusfilosófica de cada um, sendo que:

Para os jusnaturalistas, não obstante divididos em várias correntes, é possível afirmar-se que os princípios jurídicos constituem o fundamento do Direito Positivo. Neste sentido, portanto, o princípio é algo que integra o chamado Direito Natural. Para os positivistas, o princípio jurídico nada mais é que uma norma jurídica. Não uma norma jurídica qualquer, mas uma norma que se distingue das demais pela importância que tem no sistema jurídico.⁵⁸

Carrazza informa que princípio jurídico:

⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.* p.

⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991. p. 11.

é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preminência 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.⁵⁹

Mello, por sua vez, aduz que princípio:

é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes de todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.⁶⁰

Dos conceitos ora expostos, depreende-se que os princípios jurídicos têm grande importância no estudo, interpretação e aplicação do direito, na medida em que as demais regras que compõem o ordenamento jurídico devem necessariamente conformar-se com eles. Vale dizer, nenhuma norma poderá contradizer-lhes, sob pena de severa antinomia, cuja resolução aceitável, dentro de sistema que prevê a supremacia dos princípios, é a de afastar-se a norma.

No campo do direito tributário, os princípios também têm grande repercussão, ainda mais quando a maioria deles versa sobre as limitações do poder de tributar do Estado. Nesse sentido, Carraza explica que:

Nossa Constituição, no louvável propósito de transformar a república Brasileira num Estado Democrático de Direito, submeteu a ação tributária das pessoas políticas a um extenso rol de princípios (federativo, da legalidade, da igualdade, da anterioridade, da segurança jurídica, da reserva de competências etc.), que protegem, ao máximo, os contribuintes, contra eventuais abusos fazendários.⁶¹

Feitos estes breves apontamentos, serão estudados agora, um a um, os principais princípios constitucionais tributários aplicados ao IPI.

⁵⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. Cit.* p. 39.

⁶⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de Mello. *Curso de Direito Administrativo*, 20ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006. p. 902-903

⁶¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. Cit.* p. 55.

2.3.1 O princípio da legalidade e o IPI

O princípio da legalidade encontra-se insculpido no inciso II, do art. 2º da Magna Carta, ao dispor que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Ao regular o Sistema Tributário Nacional, a Constituição reitera o comando na seção “Das limitações constitucionais do poder de tributar”, precisamente no inciso I, do art. 150, já que é vedado à União, aos Estados e aos Municípios “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Machado assevera que o princípio da legalidade pode ser compreendido em dois sentidos, a saber, “o de que o tributo deve ser cobrado mediante o consentimento daqueles que o pagam” e “o de que o tributo deve ser cobrado segundo normas objetivamente postas, de sorte a garantir plena segurança nas relações entre o fisco e os contribuintes”.⁶²

No primeiro sentido, operar-se-ia a autotributação, em que os cidadãos, cientes da necessidade do Estado de obter recursos, instituiriam tributos pelos seus representantes eleitos. A idéia remonta à Idade Média, precisamente no ano de 1215, quando o rei João Sem Terra outorgou a Magna Carta, por imposição dos barões insatisfeitos, dentre outras coisas, com o excesso de tributação⁶³.

Pelo segundo sentido é que se afasta a possibilidade de ver-se a relação de tributação como uma simples relação de poder. Se acaso assim fosse, o Poder Público não teria nenhuma limitação no momento da cobrança de tributos. Felizmente, uma vez que essa relação é disciplinada em lei, instaura-se uma relação jurídica. Essa relação impõe ao Estado a observância da lei, ficando resguardado o contribuinte de eventuais excessos.

⁶² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. *Op. Cit.* p. 15.

⁶³ Comparato, ao comentar as disposições da Magna Carta sobre matéria tributária, informa que “as cláusulas 12 e 14 contêm, em sua essência, o princípio básico de que o exercício do poder tributário deve ser o consentido pelos súditos, anunciando, portanto, *ante litteram*, o brocardo, “no taxation without representation” (não haverá tributação sem que os contribuintes dêem o seu consentimento por meio de representantes), que está na origem do moderno sistema parlamentar inglês.” COMPARATO, Fábio Konder. *Apud* BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Op. Cit.* p. 85 e 86.

Já se falou no primeiro capítulo que a atividade do legislador no momento de instituir um tributo, escolhendo sobre quais fatos e pessoas o gravame incidirá, é eminentemente política. No entanto, conforme asseverado, no momento da criação da norma tributária, deve ele prever todos os elementos constitutivos da hipótese de incidência.

Nesse sentido, a lição de Carvalho:

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento jurídico há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei advéncia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse *plus* caracteriza a *tipicidade tributária*, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.⁶⁴

A tipicidade tributária, a qual o autor faz referência, informa que a lei que instituir o tributo deve ser exaustiva, prevendo tudo que for necessário para dar surgimento à obrigação tributária. Carraza aduz que:

o *tipo tributário* (descrição material da exação) há de ser um conceito fechado, seguro, exato, rígido, preciso e reforçador da segurança jurídica. A lei deve, pois, estruturá-lo em *numerus clausus*; ou, se preferirmos, há de ser uma *lei qualificada* ou *lex stricta*. Em síntese, tudo o que é importante em matéria tributária deve passar necessariamente pela lei da pessoa política competente.⁶⁵

Meyer-Pflug, ao informar que o Direito utiliza na maioria das vezes o tipo aberto, que é o que maior liberdade propicia ao intérprete, explica que:

O nosso sistema tributário adotou o tipo tributário cerrado, uma vez que também adotou o princípio da reserva absoluta da lei. Portanto, cabe à lei tratar exaustivamente dos elementos e características do tipo tributário. Pode-se afirmar, assim, que não é possível o uso da analogia quando da falta de um elemento na lei, é dizer, a ausência desse elemento não implica a criação de um novo tributo e não pode ser suprida pelo uso da analogia.⁶⁶

⁶⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.* p. 157-158.

⁶⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. Cit.* p. 249.

⁶⁶ MEYER-PFLUG, Samantha. *In* Curso de direito tributário. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 9ª ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 141.

De qualquer modo, quanto a este último aspecto informado pela autora, o CTN, em seu art. 108, parágrafo primeiro, é taxativo ao dispor que o “emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”.

Não obstante, a própria Constituição prevê algumas hipóteses em que o princípio da legalidade é flexibilizado. No parágrafo primeiro, do art. 153, há a previsão da faculdade atribuída ao Poder Executivo de alterar as alíquotas de impostos sobre a importação, exportação, operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, e sobre produtos industrializados.

No *caput* do mesmo artigo se vislumbra que a alteração só pode ser feita quando atendidas as condições e limites estabelecidos em lei, pelo que se aduz que o disposto no referido artigo é apenas aparente exceção ao princípio da legalidade. Melo, ao abordar a questão, informa que:

Não se trata, em absoluto, de delegação de competência do Legislativo ao Executivo posto que, primacialmente, é exclusiva competência da lei descrever todos os aspectos da hipótese de incidência tributária inclusive sua quantificação onde se compreende a figura da “alíquota”.⁶⁷

Com relação à faculdade outorgada ao Poder Executivo de alterar as alíquotas do IPI, dentre dos limites fixados pelo legislador, Coelho informa que não foi pensada para atender ao princípio da seletividade:

A licença concedida pela Constituição e pelo CTN, contudo, baseia-se na política industrial, e não no princípio da seletividade. Alegou-se que o Poder Executivo, para ajustar a política industrial do país, deveria, livremente, poder alterar as alíquotas do imposto, sem a prévia licença do Poder Legislativo, afetando assim a inteireza dos princípios da legalidade e da anterioridade da tributação.⁶⁸

Já Carrazza e Bottello parecem ter opinião diferente. Em artigo publicado conjuntamente, intitulado “IPI, Seletividade e Alteração de Alíquotas”, discorrem sobre a necessidade da motivação do ato administrativo que vier a

⁶⁷ MELO, José Eduardo Soares de. O imposto sobre produtos industrializados (IPI) na Constituição de 1988. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991. p. 55.

⁶⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 377.

alterar alíquota do IPI e concluem que tal motivação há que se fundar no princípio da seletividade, sob pena de injuridicidade.

São as palavras dos tributaristas:

2) O ato do Poder Executivo, que altera as alíquotas do IPI, há de ser motivado. Caso não se pautar por critérios fundados e pertinentes, explicitados em justificção adequada, padecerá de manifesta injuridicidade.

3) O art. 153, parágrafo 1º, da Constituição Federal, não outorga ao Poder Executivo poderes inconstitucionais para estabelecer, ainda que dentro dos parâmetros legais, as alíquotas do IPI. Determina, sim, a adequação do tributo aos critérios da justiça fiscal e do princípio da seletividade, que não leva em conta os interesses do produtor (contribuinte de direito), mas os do consumidor final (contribuinte de fato).⁶⁹

Com o advento da Constituição de 1988, muito se discutiu⁷⁰ sobre a possibilidade de se instituir impostos através de medida provisória, já que o art. 62 do referido diploma não limitou as matérias sobre as quais ela poderia versar, abrangendo todos os temas que podem ser objeto de lei.

A Emenda Constitucional n.º 32, de 2001, alterou o dispositivo, passando o seu parágrafo segundo a conter a seguinte redação:

Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV e V e 154, II, só produzirá efeitos no exercício seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que for publicada.

Portanto, de acordo com o comando constitucional, os impostos podem ser instituídos por medidas provisórias, desde que convertidas em lei antes do início do exercício financeiro subsequente. Exceção é feita ao IPI e demais impostos que não se sujeitam ao princípio da anterioridade, listados no parágrafo primeiro do art. 150.

⁶⁹ BOTTALLO, Eduardo Domingos; CARRAZZA, Roque Antônio. IPI, Seletividade e Alteração de Alíquotas. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário n.º 159. Dez/2008. p. 114.

⁷⁰ Bottallo aduz que, após a Constituição de 1988, “assomou o entendimento, inclusive no âmbito pretoriano, de que medidas provisórias podem instituir ou aumentar tributos. Isto apesar da oposição manifestada por respeitada doutrina”. BOTTALLO, Eduardo Domingos. Fundamentos do IPI. *Op. Cit.* p. 78.

Sobre o princípio da anterioridade e sua relação com o IPI falar-se-á em seguida.

2.3.2 O princípio da anterioridade e o IPI

O princípio da anterioridade é comumente confundido com o da anualidade. Através deste último, qualquer tributo só poderia ser cobrado, em cada exercício financeiro, se houvesse autorização orçamentária anual. Adianta-se que tal princípio “não mais existe no direito positivo brasileiro, de tal sorte que uma lei instituidora ou majoradora de tributos pode ser aplicada no ano seguinte, a despeito de não haver específica autorização orçamentária.”⁷¹

A Constituição, em seu art. 150, inciso III, alínea “b”, dispõe que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”. Esse preceito consagra o princípio da anterioridade no sistema tributário pátrio.

A intenção do constituinte, ao instituir o princípio, foi a de evitar que os contribuintes fossem pegos de surpresa quando da edição de norma tributária. Homenageou-se, dessa maneira, a segurança jurídica nas relações entre o fisco e os cidadãos.

Nesse sentido, Carrazza aduz que:

Por trás do princípio da anterioridade – convém salientarmos – está presente a noção de segurança jurídica, com seus consectários: a proteção da confiança do contribuinte e a não-surpresa na tributação. De fato, a anterioridade visa suprimir a tributação de surpresa, isto é, evitar que, da noite para o dia, o contribuinte seja colhido por uma nova exigência fiscal, sem ter tido o tempo e condições para preparar-se para obedecê-la.⁷²

Há que se ressaltar que o significado da palavra “cobrar” no texto legal só pode ser entendido como o de exigir. Do contrário, o Estado poderia cobrar em exercício posterior o tributo cujo fato gerador deu-se logo após sua

⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.* p. 158.

⁷² CARRAZZA, Roque Antonio. *In* Curso de direito tributário. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 9ª ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 111.

instituição. Através de mero expediente administrativo, qual seja, retardar a cobrança até o próximo exercício, seria possível burlar a garantia constitucional, o que não se tem por razoável.⁷³

Por outro lado, entende-se por aumento qualquer alteração que acabe por majorar o *quantum* devido, seja de modo direto (alteração de alíquotas, de base de cálculo), seja de modo indireto (alteração dos índices utilizados que serão considerados à época do pagamento, diminuição de prazo de pagamento). A instituição de tributo é qualquer forma que vise a criar novas hipóteses de incidência do tributo.

No tocante ao IPI, a Constituição o excepciona da aplicação do princípio da anterioridade, de acordo com o próprio art. 150, em seu parágrafo primeiro. Desse modo, o aumento do imposto pode ser exigido no mesmo exercício em que foi instituído.

Já a Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003, trouxe para os contribuintes mais uma garantia, ao incluir a alínea “c”, no inciso III do art. 150 da Constituição. A previsão veda a cobrança de determinados impostos, dentre eles o IPI, antes de decorridos noventa dias da data em que houver sido publicada a lei que os institui ou aumentou, observado ainda o disposto na alínea “b”. Chamou-se esta garantia de anterioridade mitigada.

Assim, no exemplo de uma lei que crie nova hipótese de incidência do IPI ou majore o *quantum* devido e que seja publicada dia 10 de abril, o fisco só poderá exigir tributos cujos fatos geradores se derem a partir de 10 de julho. Por traduzirem-se em majoração do tributo, o princípio também alcança as alterações positivas de alíquotas do IPI pelo Poder Executivo.

Outro ponto que merece destaque é saber se a norma que venha a extinguir ou mesmo reduzir isenções se sujeitaria ou não ao princípio da

⁷³ Ao comentar o assunto, Carrazza informa que “o princípio da anterioridade exige, evidentemente, que a lei que cria ou aumenta um tributo só venha a incidir sobre fatos ocorridos no exercício financeiro subsequente ao de sua entrada em vigor.” Por isso conclui que “a palavra ‘cobrar’, inserta no artigo em foco, está, como tantas outras do texto constitucional, empregada em sentido laico, devendo o intérprete entendê-la sinônima de ‘exigir’. Neste sentido, pelo menos, tem-se pronunciado a melhor doutrina.” CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. *Op. Cit.* p. 187-188.

anterioridade. A maior parte da doutrina⁷⁴ tem manifestado pensamento de que há plena identidade entre norma que institui e aumenta tributos e norma que extingue ou reduz isenções, na medida em que o efeito prático dos dois institutos é o mesmo, qual seja, o aumento da carga tributária.

Por assim ser, conclui-se pela aplicação do princípio da anterioridade no caso de redução ou extinção de isenções de tributos, salvo aqueles que, pela Constituição, de acordo com o parágrafo primeiro do art. 150, estão fora do alcance do referido princípio, a exemplo do IPI.

Não obstante, o princípio da anterioridade mitigada, ou nonagesimal, vez que se aplica ao IPI no momento da instituição ou majoração de tributos, também se aplica aos casos de extinção ou redução de isenção.

Com relação às isenções temporárias, parece que quando findo este prazo não há que se falar em respeito ao princípio da anterioridade. Isso porque a norma que concedeu a isenção traz sua duração, do que se infere que, quando finda esta, voltará a incidir a norma tributária, cujos efeitos a de isenção obstou somente por aquele período de tempo. O contribuinte pode saber de antemão quando o tributo voltará a incidir, pelo que não pode alegar surpresa ou afronta a segurança jurídica.

Carrazza aduz que:

Veze há, e não raras, em que a lei que concede uma isenção tem prazo prefixado de vigência. Pensamos que, findo tal prazo, a Fazenda Pública não precisa ficar na aguarda do próximo exercício financeiro para cobrar o tributo cabível. O motivo disto é onipatente: embora a lei que concede uma isenção com prazo certo (v.g., por um ano) revogue a lei tributante, ela implicitamente determina que, ao final deste prazo, *passará a vigorar com o conteúdo da lei revogada*.⁷⁵

⁷⁴ Bottallo dá conta de que “autores como José Souto Maior Borges e Roque Antonio Carrazza enfatizam os pontos de manifesta identidade existentes entre o processo de instituição ou majoração de tributos e o de redução ou extinção de isenções, o que os leva a concluir pela plena incidência do princípio. Conforme esclare o jurista por primeiro citado, “a extinção ou redução de isenção apresenta afinidade com a criação, majoração ou definição de novos fatos geradores (hipóteses de incidência) dos impostos. Por isso, todos esses casos tiveram idêntico tratamento legislativo.” BOTTALLO, Eduardo Domingos. Fundamentos do IPI. *Op. Cit.* p. 101.

⁷⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. *Op. Cit.* p. 232.

Entretanto, o mesmo tributarista faz a ressalva de que essa regra só se aplica se, quando da entrada em vigor da norma de isenção e do fim dos efeitos desta, haja passado um exercício financeiro. Vale dizer, a norma que institui a isenção não pode ter o início e o fim de sua vigência no mesmo exercício. Nesse caso, só poderia haver cobrança do tributo no exercício seguinte. Exceção é feita aos tributos que não obedecem ao princípio da anterioridade, a exemplo do IPI.⁷⁶

2.3.3 O princípio da não-cumulatividade e o IPI

A Constituição dispõe em seu artigo 153, parágrafo terceiro, que “o imposto previsto no inciso IV (IPI): ... II – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.” É o princípio da não-cumulatividade do IPI.

O fato de tal dispositivo encontrar-se na Constituição já deixa claro que não pode haver qualquer restrição ao seu alcance, seja por parte de lei, seja através de esforço exegético.

Pode-se vislumbrar o IPI em diversos momentos da cadeia produtiva. Por exemplo, na fabricação de peças automotivas incide o IPI. Posteriormente, já na fase de montagem do automóvel, também verificamos a incidência do imposto. A fim de não onerar demasiadamente o contribuinte de direito, aliviando seus custos de produção (o que acaba por beneficiar o contribuinte de fato, o consumidor que, ao final, acaba suportando a carga fiscal), o legislador constituinte introduziu tal princípio.

Assim, o montante cobrado na operação anterior será descontado no momento da apuração do *quantum* de imposto devido. Em outras palavras, faz-se simples conta, na qual o valor pago a título de IPI nas operações anteriores é descontado do valor devido na operação atual.

Coelho informa que a terminologia “operação” não é verdadeira, já que “tanto o ICMS quanto o IPI foram estruturados não para a prática da não-

⁷⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. *Op. Cit.* p. 232-233.

cumulatividade por produto (em cada operação), mas por períodos de tempo, frequentemente 30 dias.”⁷⁷

O sistema de compensação é feito da seguinte maneira: contabilizam-se as “entradas” como créditos e as “saídas” como débitos. Ao final, o *quantum* devido é o “resultado de uma subtração em que o minuendo é o montante de impostos devido e o subtraendo é o montante de imposto anteriormente cobrado.”⁷⁸

Essa forma de apuração afasta desde já a possibilidade de se considerar o IPI como um imposto incidente sobre o valor agregado. Neste último caso, o imposto incide apenas sobre a diferença positiva entre duas operações sucessivas, vale dizer, incide sobre o valor adicionado. Já pela forma que se opera a não-cumulatividade do IPI, leva-se em conta o valor total da operação.

Bottallo, ao comentar o assunto, aduz que:

o sistema de contas-correntes gráficas, que o contribuinte do IPI deve manter em sua contabilidade fiscal, não pode 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 nas anteriores”.⁷⁹

Com relação às saídas isentas, não tributadas ou com alíquota zero, houve grande discussão sobre a possibilidade de creditamento dos valores do IPI incidente nos insumos, matérias primas ou materiais de embalagem. A posição da Fazenda, inclusive com supedâneo no art. 174 do Decreto n.º 2.637/98, era de que o contribuinte deveria fazer o estorno dos créditos acumulados, já que era essa a letra da referida norma:

Art. 174. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 24, § 3º, Decreto-Lei n.º 34, de 1996, art. 2º, alteração 8, e Lei n.º 7.798, de 1989, art. 12):

I – relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, que tenham sido:

⁷⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 373.

⁷⁸ BOTTALLO, Eduardo Domingos. Fundamentos do IPI. *Op. Cit.* p. 49.

⁷⁹ BOTTALLO, Eduardo Domingos. Fundamentos do IPI. *Op. Cit.* p. 49.

a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos isentos, não-tributados ou que tenham suas alíquotas reduzidas a zero, respeitadas as ressalvas admitidas.

A seguir-se esse dispositivo, ocorreria curiosa situação no caso em que houvesse alguma operação isenta, não tributada ou com alíquota zero no meio do processo produtivo. O fisco receberia mais dinheiro do que na inexistência daquelas figuras desonerativas, conforme se vê nos seguintes exemplos:

Exemplo com operações cuja alíquota incidente é “10 %”.

Etapas de produção	Valor Bruto (R\$)	Alíquota	Débito (R\$)	Crédito (R\$)	Saldo (R\$)
A - B	100	10 %	10	0	10
B - C	200	10 %	20	10	10
C - D	500	10 %	50	20	30
Total	-	-	-	-	50

Exemplo com uma das operações isentas, não tributadas ou com alíquota zero, sem a possibilidade de creditamento.

Etapas de produção	Valor Bruto (R\$)	Alíquota	Débito (R\$)	Crédito (R\$)	Saldo (R\$)
A - B	100	10 %	10	0	10
B - C	200	Isenta ou 0 %	0	0	0
C - D	500	10 %	50	0	50
Total	-	-	-	-	60

Para evitar esse efeito, foi lançada Medida Provisória n.º 1.788/98, posteriormente convertida na Lei n.º 9.779/99, cujos termos sobre a possibilidade de creditamento são os que seguem:

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.

Assim, mantida alíquota constante, o fisco receberia o mesmo valor caso não houvesse isenção, alíquota zero ou não tributação em um dos ciclos, consoante o exemplo:

Etapas de produção	Valor Bruto (R\$)	Alíquota	Débito (R\$)	Crédito (R\$)	Saldo (R\$)
A - B	100	10 %	10	0	10
B - C	200	Isenta ou 0 %	0	10	- 10
C - D	500	10 %	50	0	50
Total	-	-	-	-	50

Outro aspecto do texto constitucional que merece atenção é a acepção do vocábulo “cobrado”, presente no inciso II do art. 153, pois disso decorre a possibilidade de crédito de IPI em determinados casos. Em primeira leitura, pode parecer que o contribuinte somente pode compensar os valores efetivamente cobrados nas operações anteriores.

No entanto, parcela da doutrina informa que não importa se o imposto foi pago pelo contribuinte da operação anterior, e, mais que isso, sequer importa se efetivamente houve a incidência do tributo, como é o caso das isenções. Bottallo expõe que “basta, repita-se, que o tributo possa, em tese, incidir sobre tais operações, para que o abatimento seja devido.”⁸⁰

No mesmo sentido, o entendimento de Melo:

“A CF (ao contrário do expressamente previsto para o ICMS – art. 155, II e § 2º) não estabelece nenhuma restrição para a fruição do crédito do IPI, ou seja, não vedou a sua manutenção na dependência de ocorrerem aquisições e/ou saídas com isenção ou não-incidência. É pleno o direito ao crédito do IPI, mesmo nos casos de aquisição de bens isentas, sujeitas à alíquota zero, imunes, livres de direitos etc., o que vem sendo compartilhado na doutrina.”⁸¹

A questão suscita divergências na doutrina e há muito chegou aos tribunais pátrios, sendo diversas as decisões a respeito do tema. Esta temática

⁸⁰ BOTTALLO, Eduardo Domingos. Fundamentos do IPI. *Op. Cit.* p. 51.

⁸¹ MELO, José Eduardo Soares de. *In* Curso de direito tributário. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 9ª ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 572.

será abordada no terceiro capítulo, pois constitui ponto fulcral do presente estudo.

Feita esta breve explanação sobre o princípio da não-cumulatividade e o IPI, passa-se agora ao estudo do princípio da seletividade, onde será exposta a carga de extrafiscalidade que o imposto possui e suas implicações na fixação do *quantum* das alíquotas.

2.3.4 O princípio da seletividade e o IPI

Conforme dito, a função dos impostos é eminentemente fiscal, vale dizer, a de trazer recursos aos cofres do Estado. No entanto, na medida em que é patente que a tributação atua no universo econômico, seja onerando ou desonerando atividades, reconhece-se que todos os tributos têm carga de extrafiscalidade⁸².

Nesse sentido, é a crítica de Costa à expressão “tributo extrafiscal”:

Até entendo que a expressão tributo extrafiscal não é a mais feliz possível, porque não há nenhum tributo que não tenha algum efeito além daquele da mera arrecadação, e esses efeitos variam de imposto para imposto, tributo para tributo. Parece-me mais apropriado falar, em vez de efeitos extrafiscais, em efeitos dirigistas. Quando um tributo é criado visando a encaminhar um certo comportamento, a induzir um certo comportamento, há aí um dirigismo, via tributação.⁸³

A teor do art. 153, parágrafo 3º, inc. I, da Constituição, o IPI “será seletivo, em função da essencialidade do produto”. Melo aduz que “é de compreender que a seletividade constitui um superior princípio constitucional tributário a ser rigorosamente obedecido pelo legislador federal, não traduzindo mera recomendação.”⁸⁴

⁸² Para Carvalhosa, a extrafiscalidade 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”. CARVALHOSA, Modesto. *Apud* BOTTALLO, Eduardo Domingos. Fundamentos do IPI. *Op. Cit.* p. 57.

⁸³ COSTA, Alcides Jorge. *Apud* BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Op. Cit.* p. 59.

⁸⁴ MELO, José Eduardo Soares de. *In* Curso de direito tributário. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. *Op. Cit.* p. 577.

Por isso, pode-se dizer que tal dispositivo é norma cogente, ou seja, de observância obrigatória, não podendo ser considerada mera faculdade outorgada ao legislador. Ele deve, pois, atentar para os fins extrafiscais a que se propõe o IPI, utilizando para tanto o princípio da seletividade.

Torres, em conceito amplamente citado pela doutrina, aduz que:

Seletividade em função da essencialidade é o único critério para a incidência do IPI e significa que o tributo recai sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade.⁸⁵

Infere-se do exposto que produtos cujo consumo não se pode prescindir (determinados alimentos, medicamentos, certas peças de vestuário, entre outros) devem ser tributados de maneira menos gravosa que produtos considerados supérfluos (artigos luxuosos, acessíveis apenas às classes mais abastadas).

Importante salientar que nem todos os produtos compreendidos em uma mesma classe têm o mesmo grau de essencialidade. Por exemplo, no caso dos alimentos, arroz, açúcar e feijão são reputados essenciais, enquanto que caviar não é. Um automóvel pode não ser considerado supérfluo, mas um que tenha grande potência e muito luxo, a ponto de ser acessível apenas à ínfima parcela da população, certamente não será considerado essencial.

Baleeiro assim sintetiza o conceito de essencialidade:

refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do país. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. Geralmente são os artigos mais raros e, por isso, mais caros. Do ponto de vista econômico, a norma inspira-se na utilidade marginal. Do ponto de vista político, reflete as tendências democráticas e até mesmo socialistas do mundo contemporâneo no qual os países civilizados seguem orientação idêntica.⁸⁶

⁸⁵ TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o princípio da seletividade. Revista Dialética de Direito Tributário 18/94, São Paulo. p.95.

⁸⁶ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. Notas atualizadoras por Mizabel Abreu Machado Derzi. p. 347-348.

Para atender ao princípio da seletividade a que se sujeita o IPI, lança-se mão de diversos expedientes, dentre os quais a alteração da base de cálculo, a outorga de incentivos fiscais, o sistema de alíquotas diferenciadas, entre outros.

Entretanto, a forma mais utilizada é a variação das alíquotas. Isso porque, nas palavras de Bottallo e Carrazza:

É com a adoção de mecanismo de variação das alíquotas, porém, que a seletividade no IPI torna-se mais facilmente alcançável. As alíquotas deste imposto devem, pois, o quanto possível, ser discriminadas por espécie de produto industrializado. Noutras palavras, devem vir fixadas na razão inversa da imprescindibilidade dos produtos industrializados.⁸⁷

Com relação aos destinatários do princípio da seletividade, é assente o sentido de que são os consumidores, nunca os produtores. Isso porque quem de fato suporta a carga tributária são aqueles e não estes, em razão da repercussão tributária, fenômeno já explicitado no item que abordou o histórico do IPI.

Nesse sentido, Derzi afirma que:

Não se põe assim a questão da capacidade contributiva do comerciante, pois ele não deve suportar o encargo. Em consequência, o que a constituição manda medir, por meio do princípio da seletividade, é a capacidade contributiva do consumidor.⁸⁸

Quando o princípio da seletividade informa que os produtos mais essenciais devem ser menos tributados, vislumbra-se correlação com o princípio constitucional da capacidade contributiva. Por esse princípio, aquele que tem mais deve pagar proporcionalmente mais tributo do que aquele que tem menos.

Longe de afrontar o princípio da igualdade, o princípio da capacidade contributiva o afirma, já que, nas palavras de Barbosa, “a regra da igualdade

⁸⁷ BOTTALLO, Eduardo Domingos; CARRAZZA, Roque Antônio. *Op. Cit.* p. 109.

⁸⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. Sobre a tributação nas relações de consumo: desvio das finalidades constitucionais, desrespeito aos princípios da neutralidade e da capacidade contributiva. *Revista de Direito Tributário*. nº 78. 2000 b.p. 268-278. p. 274

não consiste senão em quinhoar desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualam.”⁸⁹ A Constituição, em seu art. 150, inc. II, dispõe que é vedado aos entes da federação “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”.

Nesse sentido, Carrazza expõe que:

O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menos riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.⁹⁰

Explicitados os principais princípios constitucionais tributários aplicáveis ao IPI, passa-se agora ao estudo perfunctório de sua hipótese de incidência, necessário para melhor compreensão do que será abordado no terceiro capítulo.

2.4. A hipótese de incidência do IPI

Machado assevera que “a expressão *hipótese de incidência* designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária”.⁹¹ Daí porque a expressão não se confunde com o *fato gerador* da obrigação tributária, que é a ocorrência fática daquilo que está descrito na lei.

De um lado tem-se a descrição da hipótese em que um tributo é devido, de outro, tem-se a ocorrência concreta do fato que, uma vez subsumido à lei, ensejará a obrigação tributária. Portanto, não há que confundir-se a descrição legal de um fato com o acontecimento desse fato.

⁸⁹ BARBOSA, Rui. *Apud* MELO, José Eduardo Soares de. O imposto sobre produtos industrializados (IPI) na Constituição de 1988. *Op. Cit.* p. 43.

⁹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. Cit.* p. 86.

⁹¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. *Op.Cit.* pag. 147.

Ataliba, em estudo monográfico sobre a hipótese de incidência tributária, dá conta de que a doutrina tradicional brasileira costuma designar por fato gerador tanto a hipótese contida na lei como o fato concreto, que uma vez ocorrido, está apto a ensejar a obrigação tributária. Não obstante, o autor informa que são duas realidades distintas, pelo que não convém dar-lhes o mesmo nome.⁹²

Nessa esteira, o tributarista informa que:

Tal é a razão pela qual, sempre distinguimos estas duas coisas, denominando “hipótese de incidência” ao conceito legal (descrição legal, hipotética, de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato) e “fato imponible” ao fato efetivamente acontecido, num determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente a hipótese de incidência.⁹³

O autor segue aduzindo que, embora a hipótese de incidência tenha caráter unitário e indivisível, cumpre reconhecer que ela se apresenta sob vários aspectos, sem que isso prejudique a unidade de seu conceito. Daí que faz a crítica àqueles que se utilizam da expressão *elementos* da hipótese de incidência, pois ela sugere que se está diante de algo que entra na composição de outra coisa, o que efetivamente não ocorre.⁹⁴

Com relação aos aspectos da hipótese de incidência, o tributarista diz que são as qualidades que esta tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento. Assim, os aspectos essenciais da hipótese de incidência seriam o *material*, o *pessoal*, o *temporal* e o *espacial*.⁹⁵

Aspecto pessoal é “a qualidade – inerente á hipótese de incidência – que determina os sujeitos da obrigação tributária, que o fato imponible fará nascer. É, pois, um critério de indicação de sujeitos.”⁹⁶

Em se tratando do IPI, de acordo com a discriminação de competência tributária prevista na Constituição, a União é competente para instituí-lo (art.

⁹² ATALIBA, Geraldo. *Op. Cit.* p. 49.

⁹³ ATALIBA, Geraldo. *Op. Cit.* p. 49.

⁹⁴ ATALIBA, Geraldo. *Op. Cit.* p. 74.

⁹⁵ ATALIBA, Geraldo. *Op. Cit.* p. 75.

⁹⁶ ATALIBA, Geraldo. *Op. Cit.* p. 77.

153, inc. IV). Não obstante, há reforço do preceito no *caput* do art. 46 do CTN, que trata sobre o imposto. Como não há lei que outorgue a qualidade de sujeito ativo a qualquer outra pessoa jurídica de direito público, certo que é a União.

Quanto aos sujeitos passivos, o CTN informa, em seu art. 51, que são contribuintes o importador ou quem a lei a ele equiparar, o industrial ou quem a lei a ele equiparar, o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior, e por fim, o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão. Ressalte-se que este último não suporta a carga tributária, pois a legislação ordinária não concretizou o comando do CTN nesse aspecto em particular, conforme se verá.

Há ainda que se fazer a ressalva do parágrafo único do art. 51, do CTN, que dispõe que para efeitos do IPI “considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante”, diferentemente da lei civil, que considera o estabelecimento como um objeto, e não sujeito de direitos. De qualquer modo, essa autonomia dos estabelecimentos só sobrevive para efeitos de verificação da ocorrência do fato gerador. Depois disso, a responsabilidade pelo tributo é da empresa.

Quanto ao aspecto temporal⁹⁷, Paulsen informa que:

Em se tratando de tributo com fato gerador instantâneo, desnecessário seria o tratamento legal do aspecto temporal, considerando-se ocorrido o fato gerador no momento mesmo em que ocorresse a situação de fato definida em lei como geradora da obrigação tributária, qual seja, a saída do produto industrializado do estabelecimento industrial.⁹⁸

No entanto, o Regulamento do IPI (Decreto nº 4.544/2002), em seu art. 35, indica as situações em que ocorrerá o fato gerador, informando os aspectos temporais da hipótese de incidência do imposto. O referido decreto indica também as referências legais de cada um dos aspectos temporais, já que é sabido que aquele tipo de norma não pode inovar na ordem jurídica, criando obrigações não previstas nas leis que o embasaram.

⁹⁷ “Define-se o aspecto temporal da hipótese de incidência como a propriedade que esta tem de designar (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato impositivo.” ATALIBA, Geraldo. *Op. Cit.* p. 93.

⁹⁸ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos: federais, estaduais e municipais*. 3 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed.: 2007. p. 105

Ataliba dá conta de que “designa-se por aspecto espacial a indicação de circunstâncias de lugar – contida explícita ou implicitamente na hipótese de incidência – relevantes para a configuração do fato imponible.”⁹⁹

No tocante ao IPI, a legislação não faz nenhuma alusão a respeito. Mas, uma vez que este imposto é federal, cumpre reconhecer que ele incidirá em qualquer parte do território nacional, até mesmo para atender ao princípio da territorialidade da lei.

Sobre o aspecto material, Ataliba informa que é o mais importante, aquele que dá a verdadeira consistência da hipótese de incidência, a ponto de servir como fundamento e critério para as classificações jurídicas dos tributos. Isso porque esse aspecto contém a designação de todos os dados de ordem objetiva que sugerem no que consiste o arquétipo da hipótese de incidência.¹⁰⁰

Depreende-se do CTN que o IPI possui três hipóteses de incidência distintas:

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.

Machado afirma que “é indispensável saber o que se deve entender por *produto industrializado*”. O tributarista sustenta que é um conceito pré-jurídico, mas que para evitar conflitos, lei complementar deve estabelecer seus contornos.¹⁰¹

O CTN assim o fez no parágrafo único do art. 46:

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.

⁹⁹ ATALIBA, Geraldo. *Op. Cit.* p. 104.

¹⁰⁰ ATALIBA, Geraldo. *Op. Cit.* p. 106-107.

¹⁰¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário. Op. Cit.* p. 341.

Bottallo verte conceito sobre produto industrializado:

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.¹⁰²

Essa conceituação não gera grandes divergências doutrinárias. No entanto, como a Constituição prevê a incidência do imposto apenas no caso de industrialização de produto, é importante atentar para a acepção correta da palavra, sob pena de violar o mandamento constitucional, albergando naquele conceito outros atos estranhos ao conceito jurídico de industrialização.

Nesse sentido, Machado dá conta de que:

a legislação do IPI amplia o conceito de *produtos industrializados*, nele incluindo operações como o simples acondicionamento, ou embalagem, que na verdade não lhes modificam a natureza, nem a finalidade, nem aperfeiçoam para o consumo. Tal ampliação viola o art. 46, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Configura, outrossim, flagrante inconstitucionalidade, na medida em que o conceito de *produto industrializado*, utilizado pela Constituição para definir a competência tributária da União, não pode ser validamente ampliado pelo legislador ordinário.¹⁰³

Por outro lado, ao efetuar análise das diferentes situações que o CTN contempla a respeito do IPI, bem como suas respectivas bases de cálculo, Carvalho afirma que a expressão “imposto sobre produtos industrializados” abarca três impostos distintos, a saber: o imposto sobre produtos industrializados propriamente dito, um mero adicional do imposto de importação e, por fim, um terceiro imposto compreendido na competência residual da União, pois seu aspecto material de hipótese de incidência é a arrematação de produto industrializado.¹⁰⁴

¹⁰² BOTTALLO, Eduardo Domingos. Fundamentos do IPI. *Op. Cit.* p. 40.

¹⁰³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. *Op. Cit.* p. 342.

¹⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Apud* BOTTALLO, Eduardo Domingos. p. 36
FUNDAMENTOS DO IPI

Embora a jurisprudência¹⁰⁵ das cortes nacionais seja tranqüila no sentido de que o IPI incide nas importações de produtos industrializados, conforme o mandamento do art. 51 do CTN, parte da doutrina aduz que ocorre *bis in idem* na tributação, já que nas operações também incide o Imposto sobre Importação.

É o entendimento de Vieira:

Exatamente foi o que tentou fazer o legislador federal quando instituiu o IPI nas importações. Criou um verdadeiro sobre-imposto de importação. Aplicando, portanto, a diretriz da hipótese de incidência tributária, recomendada pelo legislador do código, temos que concluir por uma segunda incidência do imposto aduaneiro nas importações de produtos industrializados, oculta pela diretriz taxonômica do apelido de IPI.¹⁰⁶

Lima pugna pela inconstitucionalidade do IPI incidente nas importações nos seguintes termos:

(...) reputamos inconstitucional a incidência do IPI na importação de produto estrangeiro. O momento da entrada do produto no país somente deverá incidir o Imposto de Importação, pois este fato concretiza apenas a hipótese normativa do Imposto Alfandegário. (...) O cerne do problema é se a importação de produto industrializado também realiza a hipótese fática do IPI. E quanto a isso há duas linhas de pensamento totalmente opostas: 1ª) que entende incidir o IPI tão-só sobre o produto, e aí, ao ingressar o produto no território nacional, sendo industrializado, certamente o importador deverá pagar tanto o Imposto sobre Importação como o IPI; 2ª) que considera também importante para a incidência do IPI a fase de produção, a qual somente terá relevância jurídica para a cobrança do imposto quando ocorrida no país. (...) IPI sobre a importação de produto estrangeiro industrializado ultrapassa seus limites constitucionais.¹⁰⁷

Em outro sentido, Derzi afirma que o IPI não tem viés protecionista, sendo medida de isonomia e de equidade que se impõe. Alega que seria nocivo à livre concorrência e aos interesses nacionais colocar em posição desfavorável a indústria brasileira, pois ela arca com o ônus do imposto. Por

¹⁰⁵ “REsp. n. 273205/RS, Relator Ministro José Delgado, DL 05/03/2001, p. 129”, “REsp. n. 191658/SP, Relator Ministro Demócrito Reinaldo, DJ 29/03/1999” e “REsp n. 216217/SP, Relator Ministro José Delgado, DJ 29.11.1999”.

¹⁰⁶ VIEIRA, José Roberto. IPI – a regra matriz de incidência: texto e contexto. Curitiba: Juruá, 1993. p. 98.

¹⁰⁷ LIMA, Rogério. *Apud* PAULSEN, Leandro p. 104-105.

isso, sustenta que enquanto existir imposto sobre produtos industrializados no mercado interno é inviável desonerar as importações.¹⁰⁸

Outro dispositivo que merece atenção é o parágrafo segundo do art. 2º da Lei 4.502/64, que dispõe que o IPI “é devido sejam quais forem as finalidades a que se destine o produto ou o título jurídico a que se faça a importação ou de que decorra a saída do estabelecimento produtor.” Por isso, não é preciso buscar-se a finalidade do produto, se acaso é para o comércio, para incorporação do ativo fixo do adquirente ou qualquer outra.

Não obstante, a saída deve ser em razão de uma “operação”, vale dizer, de negócio jurídico. A mera industrialização de produto não enseja cobrança de IPI. Nem mesmo a saída do produto do estabelecimento. Bottallo afirma que “a obrigação de pagar IPI se aperfeiçoa apenas quando a saída do produto industrializado seja causada por um negócio jurídico.”¹⁰⁹

Por isso, pode-se dizer que não ocorre fato gerador do IPI quando, depois da saída de mercadorias do estabelecimento e antes de postas à disposição do adquirente, estas forem roubadas ou furtadas. Da mesma forma, não surge a obrigação tributária quando os produtos saíam do estabelecimento para exposição em feiras e assemelhados.¹¹⁰

De se destacar que beneficiamento em bem de cliente ou mesmo produção por encomenda não são fatos geradores do IPI, pois não se está frente a uma operação com produtos industrializados. Ocorre no caso uma prestação de serviços, que fica fora da hipótese de incidência do IPI.

Carvalho explica que a obrigação objeto da tributação no caso do ICMS e IPI é sempre a de dar, enquanto que no caso do ISS a obrigação é a de fazer, da qual o serviço é espécie. Daí a confusão que surge quando há a produção de bens feitos sobre encomenda. Ainda que esses bens sejam feitos por indústria, a obrigação em tela é a de fazer, não importando que o serviço se consubstancie na entrega de produto ao tomador.¹¹¹

¹⁰⁸ DERZI. Misabel Abreu Machado *in* BALEEIRO, Aliomar. *Op. Cit.* p. 342-343.

¹⁰⁹ BOTTALLO, Eduardo. *Fundamentos do IPI. Op. Cit.* p. 37

¹¹⁰ TRF4, 1ª T., un., AC 2000.04.01.126037-3/PR, tel. Desa. Fed. Maria Lúcia Luz Leiria, ago/2002.

Nessa esteira decidiu o TRF da 4ª Região:

TRIBUTÁRIO. IPI. PICK-UP. CABINE SIMPLES PARA CABINE DUPLA. A alteração de cabine simples para cabine dupla implica beneficiamento. O beneficiamento pode implicar tanto a incidência do IPI, quando realizado pela indústria no seu interesse próprio e resultar na posterior saída do produto beneficiado, como a incidência do ISS, quando realizado por prestador de serviço a pedido de pessoa física ou da indústria. No caso, tendo sido realizado que se falar em incidência e cobrança de IPI.¹¹²

Por último, a hipótese de incidência prevista no inciso III do art. 46 do CTN, qual seja, a arrematação de produto industrializado apreendido ou abandonado e levado a leilão, não encontra concretização na legislação ordinária nem no regulamento do IPI, pelo que se pode falar que não é aplicado na prática.

Feitos estes apontamentos sobre a hipótese de incidência do IPI, serão expostos os entendimentos doutrinários sobre a redução para zero da alíquota a fim de verificar se o expediente tem a mesma natureza de uma isenção tributária. Acaso seja constatado que os dois institutos guardam similitude tal que não é possível fazer sua diferenciação, impõe-se aplicar-lhes o mesmo regime legal.

O principal reflexo prático da questão está na possibilidade do contribuinte aproveitar créditos quando da aquisição de insumos com alíquota zero, da mesma forma que o faz quando adquire insumos isentos. Conforme se verá, para este último caso, o STF entendeu em prol do contribuinte. Mas para o primeiro, a corte negou direito ao creditamento.

No próximo capítulo serão estudadas as duas figuras, com vistas a verificar se possuem a mesma natureza, impondo-se, caso afirmativo, aplicar-lhes o mesmo regime legal, mormente no que diz respeito ao princípio da não-cumulatividade. Também será feita análise da jurisprudência do STF, para verificar a maneira como a corte constitucional aborda a questão.

¹¹¹ CARVALHO, Cristiano. Coord: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. IPI, Aspectos Jurídicos Relevantes. São Paulo: Quartier Latin. 2003. p. 51-53.

¹¹² TRF4, 1ª Turma, maioria, MAS 199904011370289, Relator: Juiz Federal LEANDRO PAULSEN. Nov/03.

3. Isenções e Alíquota zero

No presente capítulo será estudada a similitude entre a isenção tributária e a alíquota zero, principalmente com o fito de verificar a possibilidade de o contribuinte creditar-se no IPI em caso de aquisição de insumos desonerados. Em seguida, a atenção será voltada para duas decisões paradigmáticas do STF sobre a questão

3.1 Posições na Doutrina

Conforme se viu no primeiro capítulo do presente estudo, o conceito de isenção como “dispensa legal de pagamento de tributo devido” restou superado, muito embora esta tese tenha sido recepcionada pelo CTN e ainda hoje fomenta decisões nesse sentido.

Modernamente, a isenção é compreendida como “hipótese legal de não-incidência”, já que a norma de tributação não incide justamente pelo advento da norma de isenção, pelo que não há que se falar em surgimento da obrigação tributária. Ou ainda, como quer Carvalho, a norma de isenção mutilaria a norma de tributação, excluindo determinadas hipóteses da incidência tributária, através da supressão do antecedente ou consequente.

Assim, é patente que nos casos de isenção não incide a norma de tributação e sequer nasce a obrigação tributária. Já no caso da alíquota zero, a doutrina diverge quanto à incidência da norma ou não, e o consequente surgimento da obrigação tributária.

Borges dá conta de que:

na alíquota-zero, tampouco incide o IPI. Como poderia incidir sem implicar a obrigação e mesmo o pagamento? Dizer-se que a quantificação matemática é “frustrada”, porque há a incidência nesse caso, é incorrer em equívoco que a metáfora mal afortunada recobre (“frustração da quantificação matemática”). Em síntese: não há incidência de norma obrigacional do IPI na isenção, não-tributação ou alíquota-zero. Esse é um ponto comum que as reúne sob o mesmo regime jurídico exonerativo dentro do campo dos produtos industrializados.¹¹³

¹¹³ BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.* p. 354.

Toda obrigação pressupõe alguma prestação, credor e devedor. A norma tributária, através de sua hipótese de incidência, tem como escopo a instauração da obrigação tributária, vale dizer, incidindo a norma, nasce a obrigação. Nos casos em que a alíquota seja zero não existe tributo a pagar e não há que se falar em obrigação, já que ela não tem objeto. Em outras palavras, não surge obrigação de pagar tributo. Por isso se diz que a norma tributária não incide, já que seu efeito prático não é alcançado, qual seja, o surgimento da obrigação tributária.

Carvalho também assemelha a alíquota zero à isenção, pois, para o autor, nas duas figuras a hipótese de incidência da norma tributária é mutilada, para não surgir a obrigação tributária. Assim, alíquota zero é:

Uma fórmula inibitória da operatividade funcional da regra-matriz, de tal forma que mesmo acontecendo o fato jurídico tributário, no nível da concretude real, seus peculiares efeitos não se irradiam, justamente porque a relação obrigacional não se poderá instalar à míngua de objeto.¹¹⁴

Martins salienta os efeitos práticos dos dois institutos, para concluir no mesmo sentido que Carvalho:

A alíquota não é senão uma das formas de isenção, pois expressa, claramente, em lei e com as mesmas conseqüências jurídicas. Dizer o legislador que um produto é isento do IPI ou que a alíquota é zero é dizer, de forma clara e inequívoca, que por força de um favor legal, o produto referido não sofre qualquer incidência tributária. Os termos se equivalem, e, por conseqüência o que aplicado for para as leis de exclusão de exigência tributária quanto à isenção, aplicado deveria se para a alíquota zero.¹¹⁵

Em outro raciocínio, Coelho aduz que para um setor expressivo da doutrina a isenção engloba diversos fenômenos exonerativos, dentre eles a alíquota zero. Assim, este instituto seria espécie do gênero isenção. Segundo o autor, essa posição gera promiscuidade conceitual, pois não distingue nos fenômenos exonerativos aquele que se dá na hipótese da norma tributária

¹¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. Op. Cit. P. 487-488.

¹¹⁵ MARTINS, Ives Granda da Silva . *Apud* SANTOS, Frederico Augusto Fonseca dos. Princípio da Seletividade: conceitos e questões relevantes. Brasília: UNISUL/REDE LFG: 2008. Monografia (Especialização em Direito) p. 22.

(isenção) daquele determinado pela “conseqüência” ou “comando” do preceito normativo (alíquota zero).¹¹⁶

Para o autor, no caso em que a alíquota seja zero, ocorre a incidência da norma tributária. Dá-se o fato gerador, só não existindo tributo “porque no plano da conseqüência da norma tributária existe ressalva expressa de intributabilidade, traduzida na fixação de uma alíquota zero, elemento impossibilitador de quantificação do dever tributário.”¹¹⁷

O autor segue fazendo paralelo com o sistema do direito penal, no qual em algumas hipóteses existe crime sem pena, da mesma maneira que no direito tributário existe a possibilidade de haver fato gerador sem tributação. Aduz que é da lógica jurídica que a descrição hipotética do fato delituoso existe para possibilitar a aplicação da sanção. Isso não impede que em determinados casos ocorra o crime, ou seja, determinado fato seja subsumido à descrição hipotética da lei, sem que, no entanto, a pena seja aplicada. É o caso, por exemplo, do casamento do ofensor com a ofendida no crime de sedução ou da reposição do desfalque no crime de peculato culposo.¹¹⁸

As duas hipóteses anteriores não devem ser confundidas com as discriminantes penais, como a legítima defesa, estado de necessidade ou estrito cumprimento do dever legal, pois as condutas nesses casos deixariam de ser criminosas. Naqueles mencionados no parágrafo anterior, há o crime, bem como o criminoso, só que a lei penal exclui a possibilidade de pena. Nesse mesmo sentido, o autor conclui:

O casamento não está no tipo, não é discriminante, é excludente de pena. No caso da alíquota zero, existe uma norma só, a de tributação. Um dos elementos do mandamento, a alíquota, temporariamente é zero.

No caso da alíquota zero houve o fato gerador e há contribuinte, só não há imposto a pagar, que a alíquota é zero. Não se aplica o imposto, mas houve fato gerador (antípoda da isenção).¹¹⁹

¹¹⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria geral do tributo e da exoneração tributária. *Op. Cit.* p. 176

¹¹⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria geral do tributo e da exoneração tributária. *Op. Cit.* p. 177-178.

¹¹⁸ *Idem* p. 177-178.

¹¹⁹ *Idem* p. 187.

Outro ponto levantado por Coelho é a funcionalidade da alíquota zero, pois, nos casos em que a conjuntura demandar resposta rápida, a isenção não lhes atende porque tem que se submeter aos princípios constitucionais tributários da legalidade e da anterioridade.¹²⁰

Machado, a seu turno, aduz que:

Embora o efeito prático da redução de uma alíquota a zero seja o mesmo da isenção, as duas figuras não se confundem. São juridicamente bem distintas. Alíquota zero, aliás, não passa de simples eufemismo. Simples forma de burlar a lei. Alíquota é expressão matemática que indica o número de vezes que parte está contida num todo; logo, jamais pode ser zero.¹²¹

As duas posições doutrinárias possuem sólida fundamentação. Não obstante, nenhuma nega que a alíquota zero gera os mesmos efeitos práticos da isenção, qual seja, a inexistência de *quantum* a ser pago pelo contribuinte.

Pelo cotejo das opiniões a respeito do tema, parece que os dois institutos apenas se diferenciam na dinâmica de suas instituições: a isenção possui trâmite mais rígido, só podendo ser instituída por lei e tendo ainda, no caso do IPI, de guardar respeito ao princípio da anterioridade nonagesimal quando da sua revogação, conforme se viu. Já a alíquota zero, dentro dos limites fixados pelo legislador, prescinde de lei para sua instituição, sendo autorizado ao Poder Executivo manejá-la.

Nem poderia ser diferente, pois para atender ao princípio da seletividade e, principalmente, concretizar a carga de extrafiscalidade de que esse imposto se reveste, a alteração de alíquotas, inclusive até zero, é a forma mais célere e eficaz que o Estado dispõe.

Cumprido reconhecer então, principalmente em razão dos efeitos idênticos dos dois institutos, que a alíquota zero é uma forma de atingir a isenção tributária. Aparentemente, foi o *modus operandi* encontrado pelo constituinte para atender ao comando constitucional que impõe a extrafiscalidade do IPI, comando esse que nem sempre se coaduna com os ditames mais rígidos prescritos para as isenções.

¹²⁰ *Idem* p. 178.

¹²¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. *Op. Cit.* p. 343.

Isso em nada importa em aplicar-lhes o mesmo regime no que diz respeito às suas instituições, vale dizer, sujeitar a alíquota zero ao atendimento do princípio da legalidade aplicado às isenções. Justamente porque certas situações demandam respostas rápidas. Não fosse assim, a Constituição não possibilitaria ao Poder Executivo seu manejo da forma que o fez, incluindo em seu texto previsão expressa nesse sentido.

Por isso, em que pese a diferença constatada, necessária mesmo para atingir os objetivos a que as figuras se propõem, parece que guardam similitude tal que o mesmo regime legal deve ser-lhes aplicado. Mormente no que diz respeito ao princípio da não-cumulatividade, pois é o que reveste a discussão de importância prática, repercutindo financeiramente para os contribuintes e o fisco.

3.2 Análise da Jurisprudência do STF

A discussão sobre a possibilidade dos contribuintes creditarem-se do valor do IPI no caso de aquisição de insumos isentos ou com alíquota zero há tempos chegou às cortes nacionais.

O STF já entendeu que haveria direito do contribuinte em creditar-se dos valores do IPI quando houvesse isenção nos insumos:

“EMENTA: 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. Recurso não conhecido.”¹²²

O relator do acórdão, Ministro Ilmar Galvão, foi o único que se posicionou contra a pretensão do contribuinte, com a seguinte argumentação:

A compensação só se dá com o que for cobrado, sendo intuitivo admitir que, se nada foi cobrado na operação anterior, não haverá lugar para ela. [...] Aliás, a isenção na aquisição da matéria prima não visa a beneficiar o consumidor, visto apenas diferir a incidência do imposto para a operação de venda do produto acabado,

¹²² RE 212484 / RS - Relator p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM, Julgamento: 05/03/1998, Pleno, DJU, 27/11/1998, p. 22.

mas, tão-somente, a empresa industrial, na medida em que a exonera da obrigação de desembolsar, quando da aquisição de matéria prima, o valor alusivo ao tributo.¹²³

Já o então Ministro Nelson Jobim argumentou em sentido contrário, justamente para não dar caráter de diferimento de imposto às operações isentas:

Com a vênua do eminente Ministro-Relator, ousou divergir, com o pressuposto analítico do objetivo do tributo de valor agregado. O que não podemos, por força da técnica utilizada no Brasil para aplicar o sistema do tributo sobre o valor agregado não-cumulativo, é torná-lo cumulativo e inviabilizar a concessão de isenções durante o processo produtivo.

Tenho cautela que impõe a técnica do crédito e não de tributação exclusiva sobre o valor agregado. 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.¹²⁴

O Ministro Maurício Corrêa acompanhou esse entendimento mencionado, acrescentando que a Constituição não faz ao IPI a ressalva que permeia a dinâmica dos créditos no ICMS, qual seja, a que consta no art. 155, parágrafo segundo, inciso II, *in verbis*: “a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes”¹²⁵.

Por sua vez, o Ministro Marco Aurélio lembrou que durante dezoito anos perdurou igual tratamento entre o ICMS e o IPI quanto ao princípio da não-cumulatividade, desde a Emenda Constitucional n° 18/65 até a Emenda Constitucional n° 23/83, possibilitando aos contribuintes creditarem-se nos valores quando da aquisição de produtos isentos. Esta última, chamada “Emenda Passos Porto”, alterou unicamente as disposições concernentes ao ICMS. Quanto ao IPI, o Ministro aduz que “continuou com o mesmo tratamento

¹²³ *Idem* p. 728-729. Voto do Ministro Ilmar Galvão.

¹²⁴ *Idem* p. 735-736. Voto do Ministro Nelson Jobim.

¹²⁵ *Idem* p. 737-738. Voto do Ministro Maurício Corrêa.

que conduziu esta Corte a assentar uma jurisprudência tranqüilíssima no sentido do direito ao crédito. Não houve mudança¹²⁶.

Nos fundamentos de seu voto, colhe-se as seguintes palavras:

Ora, isenta-se de algo, de início, devido, e, para não se chegar á inocuidade do benefício, deve haver o crédito, sob pena, também, de transformamos a isenção em simples diferimento, apenas projetando no tempo o recolhimento do tributo. [...]

Em suma, não podemos confundir isenção com diferimento, nem agasalhar uma óptica que importe em reconhecer-se a possibilidade de o Estado dar com uma das mãos e retirar com a outra.

Dessa forma, sem que haja norma de estatura maior em tal sentido, porquanto o princípio da não-cumulatividade é constitucional, impossível é concluir-se pelo alijamento, em si, do crédito.¹²⁷

Nestes termos, ficou consolidada jurisprudência do STF admitindo a possibilidade de creditamento do IPI no caso de aquisição de insumos isentos, inclusive com a aquiescência da Fazenda Pública, sob o principal argumento de que, caso contrário, a isenção tributária acabaria se tornando mero diferimento de tributo.

Já quanto aos insumos com alíquota zero, o tratamento foi outro em recente decisão do STF. O pleno decidiu, por maioria de votos, que nesses casos não surge para o contribuinte o direito ao creditamento do IPI:

EMENTA: IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero.¹²⁸

Como era de se esperar, a Fazenda Pública opõe-se a estes pleitos dos contribuintes, aduzindo as seguintes razões para recurso: o crédito requerido seria presumido, sujeitando-se assim à previsão legal do art. 150, § 6, da

¹²⁶ *Idem* p. 740. Voto do Ministro Marco Aurélio.

¹²⁷ *Idem* p. 740-742. Voto do Ministro Marco Aurélio.

¹²⁸ RE 353657 / PR - Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Julgamento: 25/06/2007, Pleno, DJe-041. Divulg. 06/03/2008. Public. 07/03/2008.

Constituição; o acolhimento destes pleitos implicaria na possibilidade do Judiciário usurpar a figura do legislador, na medida em que teria que se estabelecer uma alíquota para quantificar o crédito buscado; há distinção entre as figuras desonerativas e, por isso mesmo, o entendimento consubstanciado no RE 212.484/RS não se aplicaria aos casos de alíquota zero e produtos não tributados.¹²⁹

Favorável à pretensão do fisco em ver reformada decisão, o Ministro Gilmar Mendes entendeu que a alíquota zero não tem que influenciar necessariamente a carga tributária final e que o princípio da seletividade sinaliza justamente o contrário, pois, em relação aos produtos supérfluos, “caso adotássemos como princípio a repercussão da alíquota zero na fase subsequente, estaríamos indevidamente subsidiando o produto não essencial”¹³⁰.

Com relação aos insumos com alíquota zero ou não tributados, surge ainda a questão de saber qual é a alíquota a ser aplicada para cálculo do respectivo crédito, já que, por óbvio, não pode ser zero, sob pena de não haver crédito algum. Alexandrino e Paulo dão conta de que:

Para contornar esse problema os tribunais do País, de maneira geral, ao reconhecerem o direito de crédito pela aquisição dos insumos tributados com alíquota zero, vinham determinando que o cálculo desse crédito fosse feito aplicando-se sobre o valor de aquisição do insumo a alíquota do produto em cuja industrialização ele seria empregado.¹³¹

Entretanto, segundo expõem os Ministros Gilmar Mendes, Marco Aurélio e Ellen Gracie, a adotar-se essa prática, o princípio da seletividade não é levado em conta nos casos em que determinado produto possui alíquota zero ou não é tributado e presta-se para a fabricação de outros considerados como de diferentes graus de essencialidade e que, por isso, possuem diferentes alíquotas.¹³²

¹²⁹ HERNANDEZ, Fernanda Guimarães. *In* O Princípio da Não-cumulatividade. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2004. p. 350.

¹³⁰ RE 353657 / PR. p. 589. Voto do Ministro Gilmar Mendes.

¹³¹ ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Direito Tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência*. 13ª ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Impetus, 2007. p. 176.

Um dos exemplos possíveis é o álcool, que serve tanto para a fabricação de remédios como de perfumes. A questão salta aos olhos: o remédio, por ser mais essencial que o perfume, possui menor alíquota. Tendo o insumo álcool alíquota zero, o fabricante de remédios utilizará para creditar-se no IPI a alíquota utilizada na operação atual, qual seja, a que envolva remédios. Assim, terá menos crédito para aproveitar do que aquele fabricante de perfumes que também utiliza o insumo álcool na medida em que, por a alíquota incidente nos perfumes ser maior, tanto maior será o crédito.

Nessa esteira, tal prática afrontaria o princípio da seletividade, cujo destinatário é o consumidor final, ao onerar mais os produtos considerados essenciais do que aqueles manifestamente supérfluos.

Não obstante, de se ver que incide a alíquota mais gravosa sobre a quantia tributada excluído o valor do insumo, ou seja, continua incidindo sobre o valor adicionado. Em outros termos, embora o contribuinte se credite em valor maior do que aquele que suporta menor alíquota, a tributação sobre o valor adicionado também será maior, na proporção da alíquota mais gravosa.

O Ministro Cezar Peluso exemplifica a questão da seguinte maneira:

Se, por exemplo, o produto seja vendido por R\$ 600,00, o valor do IPI corresponda a R\$ 60,00 (10%), e a matéria prima custe R\$ 200,00, há duas situações por considerar em relação ao encargo final:

i) na de matéria prima, com benefício fiscal sem direito ao crédito, o peso do encargo é R\$ 60,00;

ii) na de matéria prima, com benefício fiscal e direito ao crédito com base na alíquota de saída (10%=R\$ 20,00), o peso é de R\$ 40,00 .

No primeiro caso (i), o encargo financeiro abrange todo o valor relativo à primeira operação e, no segundo, apenas o valor acrescido pelo sujeito passivo, de acordo com a alíquota mais onerosa. Ou seja, a aplicação da alíquota à matéria prima não interfere na aplicação da alíquota seletiva sobre o montante agregado pelo sujeito passivo, que continua a assujeitar-se a esse valor.¹³³

¹³² RE 353657 / PR. p. 589; 605-606; 518-519. Votos dos Ministros Gilmar Mendes, Ellen Gracie e Marco Aurélio.

¹³³ *Idem* p. 576-577. Voto do Ministro Cezar Peluso.

Quanto ao suscitado pela Fazenda Pública sobre a usurpação da figura do legislador, em se admitindo o crédito, o Ministro Ricardo Lewandowsky invoca o parecer de Paulo de Barros Carvalho – encaminhado nos autos via memorial e que informa que o princípio da não-cumulatividade é limite objetivo à atividade arrecadatória estatal e não apenas valor jurídico-constitucional –, para concluir nos seguintes termos:

Daí porque não procede, *venia concessa*, o argumento da recorrente segundo o qual não caberia ao Judiciário definir a forma de incidência do tributo, nem a alíquota a ser adotada, caso reconheça o direito ao crédito presumido, já que, se assim o fizesse, estaria atuando como legislador positivo.

De fato, não é o caso. Isso porque, na hipótese, o direito ao crédito não necessita, como sustenta a União, a autorização do legislador infraconstitucional. Ao contrário, tal direito decorre da própria Constituição e do regime por ela adotado para o tributo em causa, cuja essência consiste na não-cumulatividade, que tem como escopo impedir seja ele indevidamente onerado por incidências em cascata.¹³⁴

Outro ponto que merece análise é a já mencionada limitação do princípio da não-cumulatividade no tocante ao ICMS, prevista no art. 155, parágrafo segundo, inciso II, da CF, que agasalhou o regime legal dado a esta espécie tributária pela “Emenda Passos Porto”. Como não houve essa restrição na sistemática do IPI, poder-se-ia inferir que a Constituição não estabeleceu para este os mesmos limites a que se sujeita o ICMS.

Não haveria razão para a Constituição explicitar a restrição a que se submete o ICMS caso ela decorresse apenas da interpretação princípio da não-cumulatividade. Esse princípio, ou simples regra, como quer Borges¹³⁵, é o

¹³⁴ *Idem* p. 634. Voto do Ministro Ricardo Lewandowski.

¹³⁵ São as palavras do autor: “Posto estudada geralmente como um *princípio*, a não-cumulatividade não o é. Trata-se de simples regra. Se princípio constitucional fosse, ela permearia todo o subconjunto das normas constitucionais sobre matéria tributária, condicionando-lhe 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 *excludência*, entenda-se). Regras restritivas ao ICMS não se aplicam ao IPI.” Não obstante, o autor faz a seguinte ressalva: “Não ser um princípio em nada afeta a hierarquia constitucional da incumulatividade do IPI. Não pode o legislador, sem o interdito constitucional, instituir p. ex. hipóteses infraconstitucionais de denegação de crédito desse imposto, sob o pretexto de não ser a não-cumulatividade do IPI princípio, mas regra tópica.” BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.* p. 341-342.

mesmo para os dois impostos, salvo exceção feita ao ICMS e consignada expressamente no texto constitucional.

Nessa esteira, foi o que entendeu o Ministro Celso de Mello:

Essa norma da vigente Constituição, ao vedar a concessão de crédito do ICMS nas hipóteses de isenção e de não-incidência, nada mais faz, no art. 155, § 2º, II, “a”, senão reproduzir, no ponto, o que já estabeleceu, sob a égide da Carta Política de 1969, a EC 23/84 (Emenda Passos Porto).

Esse mesmo tratamento, porém, não foi estendido ao IPI, consideradas as referidas situações (de isenção e de não-incidência), o que permitiu, a este Tribunal, reconhecer, no que concerne ao IPI, a existência do direito de crédito nas hipóteses de isenção (RE 212.484/RS e de alíquota zero (RE 350.446/PR)

Vê-se, pois, que esta Suprema Corte, nos julgamentos plenários mencionados, deixou assentado o entendimento segundo o qual o creditamento do IPI, reconhecido nas hipóteses em que a aquisição de matéria-prima/insumos tenha sido beneficiada por regime jurídico de exoneração tributária (regime de isenção ou regime de alíquota zero), legitima-se em face do próprio postulado constitucional da não-cumulatividade (CF, art. 153, § 3º, II), revelando-se presente, por isso mesmo, em tais situações, e em favor das empresas contribuintes, o direito de crédito.¹³⁶

Outra alegação da fazenda, a de que o crédito requerido era presumido, tendo que se sujeitar, por isso, à previsão legal do art. 150, § 6, da Constituição, ou seja, ser instituído mediante lei específica, não merece prosperar, pois o crédito é garantido pela própria Magna Carta, em decorrência do princípio da não-cumulatividade, que nada diz com os créditos presumidos.

Para estes, a Constituição é peremptória ao reservar a matéria à edição de lei específica. Já o reconhecimento dos créditos na aquisição de insumos isentos, com alíquota zero ou não-tributados decorre exclusivamente do princípio da não-cumulatividade, não ficando ao alvedrio do legislador ordinário a instituição de tais créditos.

Por fim, cumpre ilidir o argumento de que há distinção entre as figuras desonerativas, na esteira do constatado no item anterior. Verificou-se que, embora possuam diferenças na maneira de sua instituição, tanto a isenção como a alíquota zero possuem o mesmo efeito prático, qual seja, a inexistência de *quantum* a ser pago.

¹³⁶ RE 353657 / PR. p. 644-645. Voto do Ministro Celso de Mello.

Para chegar a esta mesma conclusão, o Ministro Celso de Mello também se aproveita do parecer de Paulo de Barros Carvalho. Em que pese o tamanho da citação, a argumentação deste tributarista é de tal forma contundente que acaba por abreviar o entendimento do tema. Assim, transcreve-se o trecho consignado no voto do referido Ministro:

Disso podemos concluir que a fenomenologia da isenção tributária dá-se pelo encontro de duas normas jurídicas, sendo uma a regra-matriz da incidência tributária e outra a regra da isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência da primeira (regra-matriz).

Muitas vezes, porém, o legislador dá ensejo ao mesmo fenômeno, mas lhe atribui denominações diferentes. Essa diversidade de nomes, quando não representa meros tropeços daquele que legisla, pode corresponder a diferentes técnicas empregadas para atingir-se idêntico resultado: a inexistência do debitum tributário. É precisamente o que ocorre com as figuras da “alíquota zero” e da “não-tributação”.

No caso da alíquota zero, temos que a iniciativa do legislador (entendido aqui no sentido amplo) que, reduzindo a alíquota a zero, aniquila o critério quantitativo do conseqüente da regra-matriz do IPI, com relação a certo produto. No fundo, consiste em preceito dirigido à norma-padrão, investindo contra o critério quantitativo do conseqüente, de tal modo que, qualquer que seja a base de cálculo, não haverá o aparecimento do objeto da prestação.

Não existe diferença em inutilizar, parcialmente, a regra-matriz de incidência atacando um ou outro critério, pois todos são imprescindíveis à dinâmica da percussão tributária. A redução da alíquota a zero inibe a operatividade funcional da norma-padrão, de tal forma que, mesmo acontecendo o evento jurídico tributário, seus peculiares efeitos não se irradiam, justamente porque a relação obrigacional não se poderá instalar à míngua de objeto. Logo, configura, segundo penso, caso típico de isenção, sendo-lhes aplicáveis as considerações feitas àquele instituto. No mínimo, seriam técnicas muito próximas para produzir o mesmo resultado, a que o legislador, por motivos de política do direito tributário, entendeu por bem atribuir nomes distintos.

Com algumas variações, posso aludir à hipótese de não-tributação, que o legislador emprega com a sigla NT. O efeito que decorre da circunstância de um produto estar nessas condições é a inobrigação do pagamento do gravame, como se sua alíquota fosse estipulada em zero por cento ou se estivesse incluído no quadro das isenções tributárias. Enfim, três nomes, três técnicas jurídico-legislativas distintas, mas um único e só efeito: não surgimento do vínculo e o dever jurídico correlato. Não há tributo que pagar.

Todavia, para que não fique frustrado o comando constitucional da não-cumulatividade, a ordem positiva brasileira constrói uma relação em que o direito ao crédito se encontra pronto para entrar em jogo compensatório com eventuais débitos tributários do contribuinte,

ainda que em certos intervalos da cadeia de produção os insumos sejam isentos, não-tributados ou submetidos à alíquota zero.

Acontece que, neste mesmo julgamento, a própria Recorrente deu como assente o reconhecimento do crédito para insumos isentos, na conformidade de outros julgados desta Excelsa Corte. Caso não se admita, agora, o crédito para os insumos submetidos à alíquota zero e aos não-tributados, como justificar o desequilíbrio entre as três figuras parificadas no âmbito da incidência da fenomenologia da incidência?¹³⁷

Quanto aos produtos não-tributados, embora não seja objeto do presente estudo monográfico, necessário fazer curta referência, já que os juristas citados, conforme se viu, também assemelham a não-tributação às duas figuras tratadas.

O Ministro Cesar Peluso informa que, não obstante o efeito prático ser o mesmo (inexistência de *quantum* a ser pago), são três situações teóricas possíveis, quais sejam: a) produtos não-tributados por ausência de competência tributária (imunidade ou ausência de competência por exclusão lógico-residual da norma atributiva); b) produtos não-tributados por exclusão na lei que fixa o âmbito de incidência, apesar de inclusos na competência; c) produtos não tributados por expressa disposição legal, vale dizer, tanto dentro do âmbito de competência como de incidência.¹³⁸

Em relação a estas duas últimas situações (“b” e “c”), o Ministro aduz que:

Equiparam-se às da isenção e da alíquota zero por subtraírem à regra-matriz de incidência determinado aspecto, no caso, o material (o fato gerador), podendo ser adotadas pelo Poder Legislativo como instrumento de política fiscal. Por estarem no âmbito de competência do tributo, permitem a incidência da norma da não-cumulatividade e autorizam o contribuinte a creditar-se do valor relativo à aquisição do produto, atendendo à *finalidade* inerente à mesma norma.¹³⁹

Já quanto ao primeiro exemplo, não-tributação por ausência de competência, informa que:

¹³⁷ RE 353657 / PR. p. 653-655. Parecer de Paulo de Barros Carvalho transcrito no voto do Ministro Celso de Mello.

¹³⁸ RE 353657 / PR. p. 571-572. Voto do Ministro Cesar Peluso.

¹³⁹ *Idem* p. 572. Voto do Ministro Cesar Peluso

[...] a regra de não-cumulatividade não enseja direito à crédito, porque alheio ao ciclo econômico tomado como pressuposto de fato do imposto (não se trata de produto industrializado). Não há direito a crédito, porque se cuida de bem (mercadoria ou produto) que não pertence ao universo factual pressuposto à disciplina do Imposto sobre Produtos Industrializados.¹⁴⁰

Feitas estas considerações, reconhece-se a identidade entre os três institutos, de forma a garantir ao contribuinte a possibilidade de creditamento do IPI no caso de aquisição de insumos, matérias primas ou materiais de embalagem isentos, com alíquota zero ou não-tributados.

Salvo melhor juízo, entendimento contrário amesquinharia o princípio da não-cumulatividade, desvirtuando o comando constitucional e a própria natureza do imposto, cuja incidência não pode jamais ser cumulativa, sob pena de tributar-se em cascata.

Convém frisar que, conforme mencionado, este não é o posicionamento da maioria dos Ministros do STF, traduzido no acolhimento da pretensão da Fazenda Pública em ver reformada decisão que possibilitou o creditamento. No entanto, haja vista o resultado da votação no julgado (seis votos contra cinco), infere-se que a matéria ainda não se encontra pacificada.

Conclusão

¹⁴⁰ *Idem* p. 572. Voto do Ministro Cesar Peluso.

Ao final da presente pesquisa, chega-se a uma possível resposta à hipótese trabalhada. Para atender ao comando constitucional que impõem a não-cumulatividade do IPI, parece necessário reconhecer o direito a crédito no caso de aquisição insumos, matérias-primas e material de embalagem isentos ou com alíquota zero.

No primeiro capítulo verificou-se que o tradicional conceito de isenção tributária, como dispensa de pagamento de tributo devido, não procede, haja vista a forma como opera a dinâmica das normas. Também não aquelas acepções que reputam o instituto como favor ou privilégio fiscal ou tributário, pois confrontante com o sistema constitucional brasileiro que homenageia sobremaneira a igualdade entre os cidadãos.

O conceito mais apropriado é aquele que vê a isenção como hipótese de não-incidência legalmente qualificada. Em que pese crítica de parte da doutrina, cumpre reconhecer que é a conceituação que melhor explica o tema. Embora ainda sejam ventiladas outras acepções, elas não destoam muito desta que é a adotada pela maioria dos estudiosos, senão explicam com maior ou menor apuro teórico a isenção.

Os institutos afins, quais sejam, a não-incidência propriamente dita, anistia, imunidade tributária e remissão foram brevemente estudados e não restou qualquer dúvida quanto às suas naturezas distintas da isenção. Em seguida, foram expostas as principais classificações, sem a pretensão de esgotar o assunto, mas apenas apontar aquelas que mais gozam de prestígio entre os estudiosos.

O segundo capítulo foi iniciado caracterizando o imposto como tributo não vinculado à atividade estatal e dando relevo a esta figura tributária por ser a que mais recursos traz aos cofres do Estado. Foi feito breve histórico do IPI e constatado que ele já existia antes da vigente Constituição e mesmo até antes da Reforma Tributária de 1965. Era o imposto Sobre o Consumo, que chegou a ocupar o primeiro lugar na arrecadação da União. Hoje é o segundo em volume, perdendo apenas para o Imposto sobre a Renda, não obstante ter sido arquitetado pela Constituição vigente para ser seletivo na proporção da essencialidade dos produtos, com claro viés extrafiscal.

Feita uma curta explanação sobre os princípios constitucionais, ficou assente sua supremacia em face de outras normas, o que acaba impondo sua observância por todo o aparelho normativo. Passou-se à análise dos princípios constitucionais tributários da legalidade, anterioridade, seletividade e não-cumulatividade aplicados diretamente ao IPI.

Especificamente com relação ao princípio da não-cumulatividade, percebeu-se que a intenção do constituinte foi a de não tornar o imposto cumulativo. Para tanto, foi previsto o sistema de conta corrente gráfica, em que são contabilizadas os valores pagos a título de IPI na aquisição de insumos, matérias-primas e materiais de embalagem como crédito e o valor devido nas saídas como débito. Ao final, os valores são apurados: caso o débito seja maior que o crédito, haverá imposto a pagar. Do contrário, sendo o crédito maior, o contribuinte escriturará os valores para aproveitá-los nas formas previstas na legislação tributária.

A última parte do segundo capítulo foi dedicada ao estudo da hipótese de incidência do IPI. Foi ventilada a crítica de alguns tributaristas à expressão “fato gerador”, que tanto é usada para conceituar a descrição hipotética de um fato cuja ocorrência instaurará a obrigação tributária, como para apontar o fato concreto em si, já subsumido à lei. Embora o CTN designe as duas como fato gerador, adotou-se para a primeira o conceito de “hipótese de incidência”, com respaldo em autorizada doutrina.

Depois de dissecar os aspectos da hipótese de incidência da norma tributária, quais sejam, o material, temporal, espacial e pessoal, aplicou-se este estudo à análise da hipótese de incidência do IPI. Foi verificado que ele incide basicamente nas operações com produtos industrializados, seja quando da saída do estabelecimento industrial, seja no seu desembaraço aduaneiro. Em que pese haver crítica em autorizada doutrina sobre a inconstitucionalidade do IPI incidente nas importações, a jurisprudência é tranqüila nesse sentido.

Feitas estas considerações sobre as isenções tributárias, os princípios constitucionais aplicáveis ao IPI e a análise de sua hipótese de incidência, cuidou-se então no terceiro capítulo da identidade entre as isenções e a alíquota zero. Foi verificado na doutrina divergência sobre a equiparação dos

dois institutos. Enquanto que alguns apontam similitudes tais que levam a crer que se trata apenas de uma mesma figura, outros aduzem razões para diferenciar os institutos.

Não obstante, nenhuma das correntes nega que o efeito prático dos dois institutos é o mesmo: a inexistência de *quantum* a ser pago pelo contribuinte. Em verdade, verificou-se que a diferença entre as duas figuras reside basicamente na dinâmica de suas instituições, pois é patente que a isenção tem regime legal mais rígido do que a alíquota zero.

Conforme ficou consignado ao longo do estudo, esta distinção de regramento foi expressamente prevista pelo constituinte, atento à carga de extrafiscalidade da qual se reveste o IPI. Portanto, o Poder Executivo pode alterar as alíquotas deste imposto, inclusive até zero, mediante Decreto.

Assim, concluiu-se pela identidade entre os dois institutos, restando caracterizada a alíquota zero como uma espécie do gênero isenção, uma forma mais célere e eficaz que a Constituição prevê para levar a efeito uma desoneração completa do contribuinte. Dessa forma, o princípio da não-cumulatividade deveria ser aplicado em toda sua extensão, possibilitando ao contribuinte o crédito do IPI no caso de aquisição de insumos isentos ou com alíquota zero.

Entretanto, verificou-se que a jurisprudência do STF rechaçou em parte o entendimento acima esposado, garantindo o crédito apenas nos casos de isenção. A maioria dos Ministros decidiu pela distinção entre as figuras desonerativas, não aplicando, portanto, uniformemente o princípio da não-cumulatividade do IPI.

Pela análise feita ao longo da pesquisa, parece que os dois institutos apenas se diferenciam na dinâmica de suas instituições: a isenção possui trâmite mais rígido, só podendo ser instituída por lei e tendo ainda, no caso do IPI, de guardar respeito ao princípio da anterioridade nonagesimal quando da sua revogação, conforme se viu. Já a alíquota zero, dentro dos limites fixados pelo legislador, prescinde de lei para sua instituição, sendo autorizado ao Poder Executivo manejá-la.

Principalmente em razão dos efeitos idênticos dos dois institutos, pode-se afirmar que a alíquota zero não é senão uma forma de isenção. Parece que foi a maneira encontrada pelo constituinte para atender ao comando constitucional que impõe a extrafiscalidade do IPI, comando esse que nem sempre se coaduna com os ditames mais rígidos prescritos para as isenções.

Tal conclusão não importa em aplicar-lhes o mesmo regime no que diz respeito às suas instituições, vale dizer, sujeitar a alíquota zero ao atendimento do princípio da legalidade aplicado às isenções. Não se olvide que há previsão expressa para o Poder Executivo alterar as alíquotas dentro dos limites fixados em lei.

Não obstante a diferença constatada no tocante à instituição de cada uma das figuras, imprescindíveis para atingir os objetivos a que se propõem, parece que guardam similitude tal que o mesmo regime legal deve ser-lhes aplicado, principalmente no que diz respeito ao princípio da não-cumulatividade, pois é o que reveste a discussão de importância prática, repercutindo financeiramente para os contribuintes e o fisco. Além disso, entendimento contrário afrontaria o comando constitucional que impede o IPI de tornar-se cumulativo e onerar demasiadamente a produção.

Assim, conclui-se pela possibilidade de creditamento do IPI no caso de aquisição de insumos, matérias-primas e materiais de embalagem isentos ou com alíquota zero.

Bibliografia

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. Direito Tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência. 13ª ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Impetus, 2007.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1990.

AZAMBUJA, Darcy. Introdução à Ciência Política. 4ª ed. Rio de Janeiro: Editora Globo S.A., 1982.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. Notas atualizadoras por Mizabel Abreu Machado Derzi.

BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral da Isenção Tributária. 3ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2001.

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

BOTTALLO, Eduardo Domingos; CARRAZZA, Roque Antônio. IPI, Seletividade e Alteração de Alíquotas. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 159. Dez/2008

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____ *In* Curso de direito tributário. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 9ª ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006

CARVALHO, Cristiano. Coord: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. IPI, Aspectos Jurídicos Relevantes. São Paulo: Quartier Latin. 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. São Paulo: Ed. Saraiva, 2004.

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: Forense, 2006.

_____ O Controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

_____ Teoria geral do tributo e da exoneração tributária. 2ª ed. rev. e ampl., Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

CRISTANI, Claudio Valentim. Isenções Tributárias: critérios jurídicos para sua concessão. Florianópolis: UFSC: 1997. Dissertação (Mestrado em Direito).

FALCÃO, Amílcar Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964.

HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 11ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2003.

HERNANDEZ, Fernanda Guimarães. *In* O Princípio da Não-cumulatividade. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991.

MARREY JUNIOR, Pedro Luciano. Natureza Jurídica da Isenções Tributárias. São Paulo: Revista de Direito Público nº 25.

MARTINS, Cláudio. Normas gerais de direito tributário. 2ª ed. São Paulo: Forense, 1969.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de Mello. Curso de Direito Administrativo, 20ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. O imposto sobre produtos industrializados (IPI) na Constituição de 1988. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991.

_____. *In* Curso de direito tributário. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 9ª ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

MEYER-PFLUG, Samantha. *In* Curso de direito tributário. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 9ª ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Curso de Direito Financeiro. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos: federais, estaduais e municipais. 3ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed.: 2007.

RÉGNIER, João Roberto Santos. A norma de isenção tributária. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975.

SANTOS, Frederico Augusto Fonseca dos. Princípio da Seletividade: conceitos e questões relevantes. Brasília: UNISUL/REDE LFG: 2008. Monografia (Especialização em Direito). p. 22. Disponível em: <<http://bdjur.stj.gov.br/dspace/handle/2011/19375>> Acesso em: 15 jun. 2009.

SOUZA, Hamilton Dias de. *In* Curso de direito tributário. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 9ª ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

SOUZA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária. 3ª ed., Rio de Janeiro: Financeiras, 1960.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 11ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

_____. O IPI e o princípio da seletividade. Revista Dialética de Direito Tributário 18/94, São Paulo.

VIEIRA, José Roberto. IPI – a regra matriz de incidência: texto e contexto. Curitiba: Juruá, 1993.