

ISENÇÃO TRIBUTÁRIA DE IPI, CRÉDITO PRESUMIDO E NÃO-CUMULATIVIDADE

TAX EXEMPTION OF IPI, PRESUMED CREDIT AND NON-CUMULATIVITY

*Tônia Aparecida Tostes do Prado*¹

RESUMO

O presente trabalho tem o escopo de analisar a possibilidade de o Poder Judiciário atribuir crédito presumido ao contribuinte na hipótese de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem com isenção de IPI (imposto sobre produtos industrializados), a fim de recompor a cadeia débito-crédito interrompida na fase anterior do processo de produção, tendo em vista o regime constitucional previsto para tal imposto, notadamente a regra de não-cumulatividade relativa a tal tributo, que também é plurifásico e seletivo, bem como de outros princípios constitucionais da tributação como capacidade contributiva. Dessa feita, procura-se demonstrar que a isenção desacompanhada da atribuição de crédito seria incompatível com a natureza do IPI.

PALAVRAS – CHAVE: Isenção; IPI; Crédito Presumido; Não-Cumulatividade.

ABSTRACT

This work has the scope to examine the possibility of the Judiciary attribute presumed credit to the taxpayer in the case of acquisition of raw materials, intermediate products and packaging material free of IPI (Tax on Industrialized Products) in order to recompose the chain debit-credit interrupted at an earlier stage of the production process, considering the constitutional regime prescribed for such taxes, notably the non-cumulativity rule on such tax- which is also selective and has many phases- as well as other constitutional principles as contributory capacity. Thus, it seeks to demonstrate that the exemption unaccompanied assignment of credit would be incompatible with the nature of the IPI.

¹ Tônia Aparecida Tostes do Prado é bacharel em Direito pela Universidade Federal de Juiz de Fora, advogada, pós- graduada em Direito Constitucional pelo IEC/PUC-Minas e da mestranda em Direito Público na Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.

KEYWORDS: Exemption; IPI; Presumed Credit; Non-cumulativity

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo tem por objetivo investigar a temática relativa à possibilidade de o Poder Judiciário atribuir créditos presumidos ao contribuinte a fim de recompor a cadeia ‘débito-crédito’ interrompida em uma das fases do processo de produção pela desoneração do IPI, tendo em vista o regime constitucionalmente previsto para tal espécie de tributo, que é plurifásico, seletivo e não-cumulativo.

Em linhas gerais, ser plurifásico significa que o imposto incide (é calculado e pago) em todas as fases do processo produtivo, diversamente daqueles que incidem apenas em uma das fases, os monofásicos, em regra na fase final ou no varejo. A seletividade refere-se ao fato de que o tributo incide mais gravosamente sobre produtos supérfluos do que sobre os essenciais, tradução da sua função extrafiscal. Já a característica da não-cumulatividade indica que na incidência em cada uma das fases do processo produtivo há dedução do montante de imposto incorrido na fase anterior, o que desonera a produção e atende ao comando da neutralidade (que analisaremos mais detidamente no desenvolvimento deste artigo).

Dessa feita, parte-se da premissa de que a isenção seria incompatível com a natureza plurifásica e não-cumulativa do imposto em tela, pois, a princípio, tal desoneração concedida pelo Poder Público não levaria à ausência de recolhimento do valor do tributo aos cofres públicos, uma vez que se daria *in casu* o efeito da acumulação tributária, repassando ao contribuinte seguinte o ônus da referida exoneração, tendo em vista que este seria obrigado a cumprir seu dever tributário sem direito a crédito.

Portanto, restaria, assim, descaracterizada a isenção como benefício fiscal, para se consubstanciar em mero diferimento, na forma de uma substituição tributária, ou seja, técnica de tributação que atribui a terceiro o dever de pagar tributo por fato gerador alheio, de

maneira a viabilizar o repasse do ônus tributário àquele que de fato praticou o fato gerador do tributo na forma de redução do preço de compra de seu produto e/ou insumo.

A fim de se evitar esse efeito indesejável decorrente da inexistência de ‘crédito real’ a ser abatido na operação seguinte, o Judiciário, em dado momento, passou a atribuir ‘crédito presumido’ aos adquirentes de produtos e/ou insumos para industrialização isentos, gerando grande discussão em torno de tal possibilidade, sob o argumento de que se estaria dessa forma substituindo-se o legislador.

Enquanto os defensores da manutenção de crédito do IPI sustentam que a ausência de creditamento onera o produto final em detrimento do consumidor, gerando, conseqüentemente, perda de mercado e queda na produção, a Fazenda Pública, por sua vez, alega que a diminuição da arrecadação levaria à contenção dos investimentos públicos em razão da necessidade de equilíbrio nas contas públicas.

Muito embora tais argumentos sejam de grande relevância, percebe-se que estes são travestidos de natureza extrajurídica, puramente, econômica, desvelando o velho embate entre contribuintes, em busca de redução na sua carga tributária, e Fazenda Pública, visando aumento da arrecadação.

A questão jurídica posta em xeque nessa celeuma é, deveras, a determinação do funcionamento sistemático da não-cumulatividade, sobretudo no que tange à sua aplicação às operações analisadas neste labor. Busca-se, por conseguinte, determinar se seu conteúdo delineado constitucionalmente pode ser limitado por normas infraconstitucionais. Além disso, intrinsecamente relacionado à problemática aqui abordada, pretende-se estabelecer o sentido exato do artigo 153, §3º,II da Constituição da República Federativa do Brasil (CF).

Para tanto, recorreu-se à pesquisa das principais decisões jurisprudenciais do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre a temática ora apresentada, analisando criticamente a mudança de posicionamento ocorrido na Corte Constitucional Brasileira à luz do nosso ordenamento jurídico e de elementos da teoria geral da norma, tendo em vista o estabelecimento de pressupostos para o esclarecimento e/ou dissolução, das divergências que envolvem a concessão de crédito presumido na hipótese aventada.

2 A SISTEMÁTICA DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO IPI

Conforme já salientado anteriormente, o IPI, imposto de competência da União, é plurifásico, seletivo e de índole obrigatoriamente não-cumulativa. Interessa neste momento do presente estudo analisar esta última característica, estipulada peremptoriamente pela Constituição Federal, consoante se pode depreender da dicção do seu art.153, §3º, II, *in verbis*:

Art.153- Compete à União instituir impostos sobre:

IV- produtos industrializados;

§3º- O imposto previsto no inciso IV:

II- será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (BRASIL, 2010, p.63)

Registre-se que a Magna Carta não se limita a consagrar a não-cumulatividade em relação ao IPI, mas fornece elementos suficientes para a sua operacionalização através do método de compensação². Ademais, não admite hipótese de cumulatividade no IPI³, visto que a impõe categoricamente como ‘dever’ e não meramente como uma ‘faculdade’ (MARTINS, 2007). Sua sistemática foi minudenciada pelo Código Tributário Nacional (CTN), que estabeleceu “o método escritural global, periódico (mensal, quinzenal, semanal, trimestral), de **créditos do IPI** pelas entradas (insumos) e **débitos do IPI** pelas saídas (produtos)” (CASSONE, 2004, p.230, grifos no original).

² É justamente esse detalhamento constitucional do instituto que leva alguns autores a compreenderem a não-cumulatividade como uma técnica tributária (entendimento ao qual se filia neste trabalho) e não propriamente um princípio como às vezes soa ser encontrado em doutrina e jurisprudência. Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro Coelho (2000), Marcelo Alexandrino e Vicente de Paulo (2004), Yves Gandra da Silva Martins (2007) e José Souto Maior Borges (1999), que esclarece: “não ser um princípio em nada afeta a hierarquia constitucional da incumulatividade do IPI. Não pode o legislador, sem interdito constitucional, instituir p. ex. hipóteses infraconstitucionais de denegação de crédito desse imposto, sob o pretexto de não ser a incumulatividade do IPI princípio, mas regra tópica” (p.160).

³ Diversamente do ICMS para o qual a Constituição prevê, de forma expressa, a cumulatividade nas hipóteses de isenção ou não-incidência em uma das fases da circulação de mercadorias.

Art.49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes (BRASIL, 2010, p. 679)

Assim, ao adquirir um insumo o comprador credita o valor do IPI constante na nota fiscal em seus livros fiscais e debita o valor do IPI incidente sobre as operações de venda, apurando o saldo em determinado período de tempo estipulado pela lei. Em caso de saldo negativo, o contribuinte deve recolher o valor correspondente aos cofres públicos e sendo o saldo positivo gerar-se-á crédito a ser utilizado no período de apuração seguinte.

A fim de se elucidar a operacionalização da técnica da não-cumulatividade do IPI, imagine-se uma cadeia de produção composta por três operações: *A* vende determinado insumo para *B*, no valor de R\$100,00. Imagine que *B* processe este insumo, agregando valor ao mesmo e revendendo a *C* por R\$300,00. Da mesma forma, *C*, modificando a sua natureza ou finalidade ou, ainda, aperfeiçoando-o para consumo, agrega valor ao produto, revendendo-o por R\$600,00 ao consumidor final.

Agora, suponha-se que a alíquota incidente sobre as três operações é idêntica, por exemplo, 10%. *A* possuirá o débito de IPI no montante de R\$10,00, gerando crédito neste mesmo valor para o adquirente do insumo. *B* terá o débito de R\$30,00, contudo, deduzindo o crédito de R\$10,00 relativo à operação anterior, recolherá apenas o valor de R\$20,00 relativo ao saldo remanescente. Já *C* debitará nos seus livros fiscais R\$60,00 e creditará R\$30,00, ou seja, pagará efetivamente o valor de R\$30,00.

Somando os valores recolhidos ao Fisco teremos: $10+20+30 = R\$60,00$, o mesmo valor que seria obtido caso a alíquota fosse aplicada diretamente no fim da cadeia e também o mesmo valor caso a alíquota fosse aplicada sobre o valor agregado. Contudo, o IPI não pode ser considerado imposto sobre valor agregado (IVA), já que a identidade de valores de IPI ocorrerá apenas em caso de alíquotas idênticas sobre cada fase do processo produtivo. Contudo, este fato não desnatura sua característica incumulativa, já que se adotou para o IPI o método de subtração imposto sobre imposto.

De fato, o IPI utiliza-se da técnica de imposto sobre imposto, ou seja, debita-se do valor devido a título de IPI aquilo que foi pago a mesmo título na operação anterior, diferentemente da técnica base sobre base, que consiste na diferença entre o valor das vendas e das aquisições num determinado lapso temporal, conforme nos ensina Paulo Celso Bergstrom Bonilha (1979), que esclarece:

Com relação a este último método (imposto sobre imposto), é conveniente frisar que, se uma das etapas se beneficia com isenção ou aplicação de alíquota reduzida, esta vantagem não se estende às etapas ulteriores (até o consumidor), já que a diferença a menor de imposto é recuperada com as incidências posteriores (p.35)

É justamente neste aspecto que reside o objeto deste trabalho, já que, a princípio, em razão da não-cumulatividade, esse efeito de acumulação de IPI oriundo da isenção em uma das fases da cadeia de produção apresenta-se inconstitucional, gerando, teoricamente, direito do adquirente do insumo a um crédito presumido para fins de compensação de sua carga tributária, sob pena de se transformar a exoneração tributária em mero diferimento e a não-cumulatividade em mero instrumento de retórica, afinal, elas se anulariam mutuamente.

2.1 A não-cumulatividade pelo prisma da neutralidade na tributação (e na exoneração)

Quando se disse preliminarmente que a isenção seria incompatível com a natureza plurifásica e não-cumulativa do IPI (naturalmente partindo-se da premissa de que não haveria crédito a ser compensado na operação seguinte), aludia-se, sem rotular, à exigência de neutralidade no exercício da competência tributária, seja para fins de instituição de tributos, seja para fins de desoneração.

A neutralidade consiste, por assim, dizer, numa das faces do princípio⁴ da livre concorrência no exercício da competência tributária, consubstanciada na necessidade da “preservação de um mercado ajustado que tenha o condão de fomentar o alcance dos objetivos de ordem econômica” (BOMFIM, 2012, p.31). Assim, o Estado, ao instituir ou exonerar tributos, não deve gerar desequilíbrios, nem privilégios que desestabilizem as partes no setor econômico.

Ora, embora não se desconheça que vendedor e comprador de produtos não estabelecem concorrência no sentido usual do termo, ou seja, em relação ao mesmo produto no mesmo mercado, também não se ignora que estes estão em condições antagônicas, ambos buscando a maior margem de lucro possível na condução de seus negócios, e que as condições de um na cadeia afeta as condições dos demais: é o fenômeno da concorrência vertical.

No mesmo sentido, José Souto Maior Borges (1999) esclarece que, por ser o IPI, em regra, embutido no valor do preço (espécie de imposto indireto, transferindo-se em cadeia, pelo fenômeno da repercussão, até o consumidor final, comumente denominado ‘contribuinte de fato’, o que pode se verificar ou não a depender das condições do mercado), a hipótese de venda de produtos isentos com desconto do valor da isenção desacompanhada de crédito de IPI em virtude da acumulação do valor do imposto acarretaria tratamento jurídico desuniformizado entre contribuintes de IPI em condições de equivalência, o que afetaria até mesmo a livre concorrência entre empresas.

Entendimento elucidativo esposa Hugo de Brito Machado (1996) ao discorrer sobre o direito a crédito presumido na aquisição de insumo isento advindo da Zona Franca de Manaus:

Seria mais vantajoso para os industriais adquirir as matérias primas produzidas fora da Zona Franca. O produtor daquelas matérias primas, favorecido de isenção, teria de vendê-las por preço mais baixo do que seus concorrentes sediados em outros locais, concedendo a estes redução nunca inferior ao valor do IPI, a cujo crédito não teriam direito. Assim, em virtude da distância, chega-se facilmente à conclusão de que a isenção concedida às indústrias para se instalarem na Zona Franca de Manaus seria um verdadeiro engodo, pois em nada lhe favoreceriam (p.31).

⁴ Não se pretende aqui engendrar a discussão sobre a dicotomia entre regras e princípios. Utiliza-se, portanto, a expressão ‘princípio’ no sentido de elemento fundante, estruturante e informador do sistema jurídico a que se refere.

Esclarecidos tais pressupostos, corrobora-se a assertiva de que a concessão de isenção de IPI sem o correspondente crédito presumido caracteriza exercício da competência tributária de forma desfuncional, já que, a pretexto de se exonerar uma das fases da produção, transferir-se-ia o ônus tributário para o elo seguinte da cadeia, transformando o tributo em elemento que constitui custo maior para uns que para outros.

Obviamente, em se tratando de instituto com funções extrafiscais, o simples tratamento desigual não pode ser tido como ofensa à neutralidade, afinal, de acordo com Heleno Taveira Torres, “o incentivo fiscal é legítimo quando concedido sob o amparo constitucional, enquanto se nutre do propósito de reduzir desigualdades e promover o bem comum, como o desenvolvimento nacional ou regional, sustentado em desígnio constitucional que se preste à promoção da quebra de desigualdades ou preservação dos direitos individuais ou sociais ou ainda o próprio sentido de unidade econômica do federalismo” (2011, p.621), sendo impossível se atingir uma neutralização plena, mas sendo obrigatória a busca da neutralização relativa, evitando-se o excesso de ônus sobre a concorrência.

No entanto, a atividade interventiva do Estado no domínio econômico deve se pautar pela necessidade de redução de riscos, consubstanciando-se em medidas que tragam segurança jurídica na prossecução dos fins da economia de mercado, não podendo se manifestar de maneira nociva ao sistema (BRASIL, STF, ADIn nº1950-3/SP, Rel. Min. Eros Grau). Por tais razões, o exercício da competência tributária necessita ser exercido e interpretado em consonância com a boa-fé e a confiança do contribuinte, que pressupõem tratamento isonômico (obviamente, em sentido material) e coerência na condução dessa atividade (CARRAZA, 2004).

Esse é um dos grandes desafios da tributação no Brasil (FERRAZ JÚNIOR; GRECO, 2011).

3 O POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Colocado nos termos acima, o tema sobre o qual se debruça neste trabalho pode parecer singelo, entretanto, o mesmo tem se apresentado bastante polêmico, sendo objeto de diversas contendas entre Fazenda e contribuintes, já de longa data, sobretudo em razão da proibição constitucional expressa no art.153,§2º, II, *a* da CF ao direito a crédito presumido para o adquirente na hipótese de isenção ou não-incidência de ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias ou serviços) na entrada da mercadoria, *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” (BRASIL, 2010, p.63)

A inexistência de proibição expressa de crédito presumido para o IPI na Constituição gerou dúvidas quanto à sistemática da regra da não-cumulatividade para tais impostos, dividindo doutrina e jurisprudência entre aqueles que entendiam pela identidade de regimes e aqueles que sustentavam a diversidade de tratamento entre os tributos em questão.

Na esteira destes que defendem a diversificação de regimes de não-cumulatividade entre IPI e ICMS, o Supremo Tribunal Federal decidiu em sede de Recurso Extraordinário, que no caso de IPI não havia proibição à compensação relativa ao crédito que seria gerado na hipótese da incidência do tributo na operação isenta.

Não há regra análoga, no texto constitucional, relativamente ao IPI. O STF, em importante julgado (RE nº212.284), entendeu que o silêncio constitucional quanto ao IPI era, no caso, significativo. Decidiu a Corte que “a aquisição de insumo isento de IPI gera direito ao creditamento do valor do imposto que teria sido pago caso não houvesse a isenção”. A lógica por trás dessa decisão é que, caso não fosse admitido o direito de crédito relativo à aquisição de insumos isentos estaria anulado o efeito econômico da isenção concedida, pois essa seria convertida em mero diferimento (adiamento) do pagamento do imposto. Assim, na saída subsequente (*sic*), tributada, do produto industrializado, o IPI incidiria sobre o valor total da operação e, não existindo crédito para compensação relativo à aquisição de insumos isentos, a oneração do produto acabaria sendo igual à que ocorreria, se não houvesse isenção alguma em etapas anteriores (ALEXANDRINO; PAULO, 2004, p.93).

Este *leading case*, muito embora não tenha tratado dos casos concernentes à não-tributação e à alíquota zero, passou a ser utilizado como referência também para os casos de dispensa de pagamento de IPI (alíquota zero), culminando em julgados que firmaram entendimento nesse sentido: RE 350.446 (BRASIL, STF, Rel. Min. Nelson Jobim) e RE 353.668 (BRASIL, STF, Rel. Min. Nelson Jobim), sob o entendimento de que não haveria

razões para tratar de maneira diferenciada as hipóteses de isenção e tributação à alíquota zero, uma vez que ambas possuem os mesmo efeitos econômicos e práticos.

Em voto divergente, o Ministro Ilmar Galvão votou contra a admissão de crédito, ao argumento de que, embora isenção e alíquota zero devam ter o mesmo tratamento, ambas não ensejam o direito ao crédito, uma vez que se subestima “o real sentido da isenção, nessa fase da cadeia econômica, que é, repita-se o de exonerar o produtor do desembolso do valor do tributo devido pela aquisição de matéria prima” (p.60). Além disso, alega em seu voto, que entendimento diverso contraria os comandos constitucionais contidos no art. 152, §3º, II e 150, §6º da Constituição.

De qualquer sorte, sua voz foi isolada na Corte, restando a matéria pacificada com a seguinte ementa:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade. A isenção e a alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito. Recurso não conhecido (BRASIL, STF, RE 350.446/ SC, Rel. Min. Nelson Jobim)

A consolidação desse entendimento, conforme se pode intuir, traria sérias consequências para a arrecadação da União e, talvez por essa razão, aliada à substancial modificação na composição do Supremo Tribunal Federal, em 2007, essa questão, que já era tida como superada, foi alterada, o que se passa analisar *infra*.

3.1 O entendimento atual do Supremo Tribunal Federal: a guinada jurisprudencial

A reversão do entendimento no tocante à matéria tratada iniciou pela negativa de crédito nos casos de insumos adquiridos com alíquota zero, no julgamento do RE 353.657. De acordo com o que se extrai da íntegra do acórdão, tal recurso foi colocado em pauta pelo presidente do Supremo, à época, Ministro Nelson Jobim, em 15/09/2004, com a seguinte preocupação: “esta decisão, que poderá ser ou não igual às anteriores, consolidará as demais” (BRASIL, STF, RE 353.657/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, p.5).

No seu voto o relator, Ministro Marco Aurélio, entendeu que, tendo em vista a dicção do art.152, §3º, II, da Constituição, a não-cumulatividade no IPI gera direito a crédito apenas nos casos em que houve montante cobrado nas operações anteriores, “valendo registrar a impertinência de malabarismos interpretativos que acabem por implicar o desprezo ao sentido vernacular das palavras” (p.13). Além disso, aduz o Ministro que a concessão de crédito nos casos de insumo à alíquota zero atentaria contra o princípio da essencialidade, já que o crédito será maior quanto mais supérfluo for o produto se utilizarmos a alíquota da operação seguinte ou final, como vinha sendo determinado.

O caso que se arrastou em longo julgamento, com várias divergências e polêmicas, finalizou por maioria apertada no sentido do voto do relator, e, ao cabo das discussões sobre o mérito do recurso, o Ministro Lewandowsky levantou a questão de ordem a se saber se seria o caso de modular os efeitos da decisão, conferindo-lhe prospecção nos feitos de natureza subjetiva. Todavia, a questão foi afastada, consoante se depreende do seu ementário:

IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero. IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - CREDITAMENTO - INEXISTÊNCIA DO DIREITO - EFICÁCIA. Descabe, em face do texto constitucional regedor do Imposto sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica (BRASIL, STF, RE 353.657/PR, Rel. Min. Marco Aurélio).

Obviamente, com essa alteração de entendimento na Corte Constitucional, os demais recursos pendentes de julgamento no Tribunal seguiram a tendência, inclusive o RE 370.682 (BRASIL, STF, Rel. Min. Ilmar Galvão), cuja causa era relativa ao direito de crédito também

nos casos de isenção de IPI em um dos elos da cadeia produtiva, o que já era de se esperar, afinal em seus votos no RE 353.657 os Ministros se manifestaram contrários ao entendimento esposado anteriormente no RE 212.284.

Neste julgamento, afastou-se a existência de crédito presumido de IPI aos adquirentes de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero, repetindo-se os argumentos anteriormente abordados e que eram comumente utilizados pelos adeptos da tese de negativa de crédito. Tais argumentos são:

- O objetivo perseguido pela isenção nesta fase da cadeia de produção não é desonerar o contribuinte final (consumidor), até porque o preço não se determina exclusivamente pelos custos, mas também pela concorrência, e sim exonerar o produtor a fim de evitar o desembolso de valores e manter capital de giro;

- O art. 153, §3º, II da Constituição informa o conteúdo da não-cumulatividade do IPI determinando a compensação de crédito apenas quando existir cobrança de tributo na fase anterior. Dessa forma, existindo isenção sobre insumo adquirido não há que se falar em cobrança e, por conseguinte, não há que se falar em crédito;

- O art.150, §6º da Constituição estabelece cláusula de reserva legal para o estabelecimento de crédito presumido, e, portanto, a atribuição de tais créditos pelo Judiciário é usurpação de competência eivada de inconstitucionalidade.

O primeiro argumento elencado padece de qualquer consistência, bem como de juridicidade, pelo que é rechaçado de plano. Ora, se o preço não se determina unicamente pelos custos, mas também pela concorrência, o que significa que a ausência de crédito presumido para fins de compensação não repercutirá necessariamente no bolso do consumidor final, da mesma forma, utilizando do mesmo argumento, não significa que, necessariamente, a isenção beneficiará o adquirente do insumo. Dessa feita, tal argumento não há de servir de embasamento suficiente para afastar o direito ao crédito presumido.

Em que pese os demais argumentos acolhidos pelos Ministros nestes acórdãos serem, a primeira vista, ponderosos, verifica-se, *data venia*, um excesso de literalidade na compreensão dos dispositivos constitucionais e uma ausência de funcionalidade na conjugação dos institutos da isenção e não-cumulatividade, falhas podem ser eliminadas através de uma análise mais acurada da teoria da norma.

4 A ALTERNATIVA POSSÍVEL À LUZ DA TEORIA DA NORMA

Norberto Bobbio (2003) conceitua a norma jurídica como uma proposição prescritiva que pode ser entendida como uma unidade de significação de um conjunto de palavras que tem a função de dar comandos, de “fazer fazer”. A norma entendida como tal, esclarece o jusfilósofo, não se confunde com seu enunciado, que é “a forma gramatical e linguística pela qual um determinado significado é expresso” (p.73), o que viabiliza a existência de uma proposição para enunciados diversos ou o mesmo enunciado com diversas proposições.

Desse conceito, encontramos o desenvolvimento de Paulo de Barros Carvalho (2005), para quem a norma é a significação extraída dos textos do direito positivo na atividade interpretativa. Os textos (a lei, a Constituição etc) são “símbolos linguísticos marcados no papel” (p.8) que são associados em ideias e noções formando um juízo na forma de proposições (normas).

É nessa mesma toada que Sacha Calmon Navarro Coelho (2000) explica que leis e artigos de leis, de um lado, e norma, de outro lado, “são dois planos diversos que é mister jamais confundir. A norma condensa sistematicamente a normatividade difusa no Direito Positivo. Não se confunde com este Direito senão que dele dimana, como se fora sua essência” (p.160). Assim, para o autor, a norma seria extraída não necessariamente de um dispositivo legal, mas de vários, ou até mesmo de várias leis, da conjugação dos significados dos enunciados a fim de se extrair o dever ser, numa atividade gnosiológica⁵.

Com efeito, a norma jurídica é uma estrutura categorial construída, epistemologicamente, pelo intérprete, a partir das significações, a partir das significações que o texto do direito positivo desperta em seu espírito. É por isso que, quase sempre, não coincidem com os sentidos imediatos dos enunciados em que o legislador distribui a matéria no corpo físico da lei. Advém daí que, na maioria das vezes, a leitura de um único artigo será insuficiente para a compreensão da regra jurídica (CARVALHO, 1998, p.144)

⁵ Sobre esse pressuposto, Sacha (2000) desenvolve sua Teoria Geral da Exoneração Tributária, na qual entende que a isenção não é norma no sentido por ele desenvolvido, mas enunciado que comporia, de forma negativa, a hipótese de incidência da norma de tributação. Para ele, a isenção não é, portanto, uma dispensa legal de pagamento de tributo devido como entende boa parte dos juristas, mas hipótese de não-incidência expressa da norma tributária.

Em que pese, de uma parte, não se comungar da ideia acima esposada no tocante a norma ser um dado altamente subjetivo, mero produto da construção do intérprete a partir unicamente de suas impressões individuais dos símbolos linguísticos, sustenta-se, por outro lado, que a norma é extraída dessa análise sistemática do ordenamento, não podendo ser considerada fruto de um único dispositivo de lei, mas articulação harmônica e coerente dos conteúdos significativos extraídos da literalidade do texto.

Dessa feita, afasta-se aqui o entendimento atual do Supremo Tribunal Federal de que só haveria direito de crédito de IPI na hipótese de imposto “cobrado” na operação anterior (art. 153, §3º, II, CF), bem como o entendimento segundo o qual haveria uma reserva de lei para a concessão de crédito presumido também para fins de compensação nos casos aquisição de insumos isentos de IPI (art.150, §6º, CF), exegese viabilizada unicamente pela interpretação literalista dos dispositivos constitucionais, que despreza a funcionalidade da isenção, bem como o mandamento da não-cumulatividade.

Já aludimos de forma breve em linhas anteriores que admitir tal entendimento significa converter a isenção, espécie de exoneração tributária, em mero diferimento da incidência tributária, com transferência do ônus ao adquirente em patente violação à sua capacidade contributiva, desnaturando o fundamento do instituto. Seria o mesmo que admitir que se criasse uma isenção imprópria com os mesmos efeitos do diferimento, o que seria um contrassenso, um desperdício legislativo.

Aliás, o desperdício legislativo supracitado se daria duplamente, já que o posicionamento hodierno da Corte Suprema conduz “à equivocada conclusão de que tais benefícios- isenção e não-cumulatividade – convivendo no mesmo processo, anular-se-iam reciprocamente, de modo que, ao final, não remanesceria nem o direito à isenção, nem o direito ao crédito” (CARVALHO, 1998, p.159). Por essa razão, a regra da não-cumulatividade expressa no art. 153, §3º, II, CF, abarca implicitamente, a autorização de abatimento de crédito presumido na aquisição de produtos isentos, até porque, consoante se viu supra, a não-cumulatividade do IPI, diversamente da prevista para o ICMS, não prevê exceções à sua incidência. Da mesma forma, a reserva de legalidade prevista no art.150, §6º, CF, não se aplica ao crédito presumido na hipótese aqui analisada, já que este decorre diretamente de comando constitucional e não pode ser restringido por lei inferior.

Estabelecido essas premissas, destaca-se ser justamente a distinção entre norma e texto que viabiliza tal entendimento, pois apenas dessa forma é possível se falar na existência

de enunciados implícitos e explícitos (CARVALHO, 2004). Portanto, assim como a competência para isentar constitui enunciado implícito extraído da competência para instituir tributo, o direito ao crédito presumido para fins de compensação na aquisição de insumos isentos de IPI é enunciado implícito contido na técnica da não-cumulatividade de IPI, afinal, somente dessa forma é possível manter coerência lógica do sistema jurídico instaurado pela Constituição Federal.

José Souto Maior Borges (1999), por sua vez, entende que a competência para isentar decorre de autorização constitucional implícita, mas que a incumulatividade é regra expressa e cogente. Assim, a isenção não seria vinculada em relação à sua instituição, mas seria vinculada no conteúdo, ou seja, não poderia importar em efeito cumulativo de IPI. Contudo, com base nas suas próprias afirmações de que não seria pertinente interpretar um texto constitucional sem considerar seu contexto e que a regra da incumulatividade não pode ser tomada pela literalidade do vocábulo ‘cobrado’, mas consorciada com a competência implícita para isentar IPI, considera-se o direito a abatimento do crédito presumido nas aquisições de matérias primas, produtos intermediários e embalagens com isenção de IPI decorrente de enunciado implícito no texto constitucional.

De fato, a mesma norma pode regular diversas situações e comportamentos, todavia e também é verdadeiro que normas distintas podem regular um mesmo fato, determinando consequências jurídicas distintas (CARVALHO, 1998). Assim que, ocorrido o suporte fático da lei de isenção de IPI, o efeito isentivo decorre da incidência da norma isentiva (ou da não-incidência da norma tributária⁶), enquanto que o direito ao crédito presumido para compensação decorre da norma extraída do enunciado implícito supra delineado, ou nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho (1998), há incidência da regra matriz da obrigação tributária e da regra matriz do direito ao crédito, sendo despicando se perquirir a efetiva cobrança de IPI para fenomenologia da incidência normativa, sendo apenas necessária a “operação anterior com tributo apurado para que se possa isolar, com liquidez e certeza, o montante a ser abatido da operação subsequente” (p.164).

Data venia, pede-se escusa ao nobre autor para fazer alguns apontamentos em relação ao seu entendimento: primeiramente, enquanto se defende, com inspiração em sua

⁶ Como defende, por exemplo, Sacha Calmon Navarro Coelho (2000). O que interessa demonstrar neste artigo é que direito ao crédito decorre de norma própria, não sendo objeto do trabalho perquirir a forma de incidência ou não-incidência da isenção. Para melhor compreensão do tema remetemos à obra ‘Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária’ de Sacha.

obra, que o direito ao crédito presumido na hipótese enfrentada neste trabalho deflui de enunciado implícito no texto constitucional, não encontramos referência expressa do autor neste sentido nas obras pesquisadas; em segundo lugar, diverge-se da sua tese de que seria imprescindível tributo apurado, mas tão somente a possibilidade de se apurá-lo, com base na alíquota que seria aplicável se não houvesse a isenção⁷.

Importa, entretanto, deixar bem claro, que, segundo os argumentos esboçados, a norma do direito ao crédito presumido nos casos de aquisição de insumo isento de IPI é norma hipotética decorrente de enunciado implícito da não-cumulatividade de IPI na Constituição que incide paralelamente à norma isentiva sobre o mesmo fato jurídico, pouco importando, conseqüentemente, a existência de tributo cobrado ou pago. Sua representação gráfica se daria da seguinte forma:

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA	CONSEQUENTE
Adquirir insumo isento de IPI	Direito a crédito presumido para fins de compensação

5 CONCLUSÃO

⁷ Interessante notar que, contraditoriamente, Paulo de Barros Carvalho, chega às mesmas conclusões em relação a não-cumulatividade de IPI na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero, embora estabeleça como requisito para concessão de crédito presumido na aquisição de produto isento a existência de tributo apurado na operação anterior. Ora, se a alíquota é zero a obrigação tributária é esvaziada de conteúdo, ou seja, não há tributo apurado. Embora não seja objeto deste trabalho, mas por ser assunto intrinsecamente ligado à temática tratada, assume-se, *a priori*, entendimento idêntico para ambas as hipóteses quanto aos pressupostos e quanto à existência de direito à crédito. Contudo, em relação aos efeitos, entende-se serem divergentes, já que, enquanto os produtos isentos possuem alíquota própria, estabelecida pelo órgão competente, que seria aplicada caso não estivessem sob regime de exoneração, os produtos submetidos à alíquota zero não possuem alíquota a ser aplicada no cálculo do crédito presumido. Assim, somente em relação a isenção poderia o Judiciário conceder crédito presumido, pois no que tange aos produtos sujeitos à alíquota zero mister se faria a regulamentação pelo órgão que estabeleceu a exoneração, sob pena de usurpação de competência. Contudo, a omissão no seu estabelecimento caracterizaria violação de preceito constitucional, mais especificamente a regra da não-cumulatividade ensejando a utilização dos remédios constitucionais previstos para o caso.

O ordenamento jurídico constitui-se num sistema harmônico e coerente que extrai da Constituição seu fundamento de validade. Dessa forma, o direito deve ser interpretado de maneira que se preserve sua harmonia e coerência, levando-se em consideração o fundamento dos institutos jurídicos bem como a sua finalidade que devem guardar sintonia com a estrutura inaugurada pelo texto constitucional.

Dessa feita, não se pode perder de vista que a isenção é instrumento cuja função patente é de cunho extrafiscal, que se traduz num benefício, numa exoneração fiscal, para fins de estímulo e incentivo a determinado setor da sociedade, no caso do IPI, o setor produtivo, tendo em vista a concretização de objetivos constitucionalmente consagrados. Via de consequência, o benefício de alguns não pode se transformar em majoração de ônus para outros por via oblíqua, pois se assim fosse, caracterizar-se-ia um acinte à legalidade, à isonomia, à neutralidade, à capacidade contributiva e, no caso sob análise, à técnica não-cumulatividade.

Dessa forma, a negativa de crédito presumido na aquisição de insumo isento de IPI é, na verdade, um contrassenso: primeiramente, porque anular-se-ia o efeito da não-cumulatividade, bem como o da isenção, transformando-a em mero diferimento de pagamento de tributo. Em segundo lugar, porque o suposto abatimento nos preços dos insumos que se daria por isenção de IPI seria compensado ou até mesmo superado (caso a alíquota da operação seguinte seja maior) pelo valor de IPI que seria diferido. Ademais, como os preços não se determinam apenas pelos custos, mas também por outros fatores, como por exemplo, pela concorrência, corre-se o risco de o adquirente sofrer uma dupla oneração, pois pode, eventualmente, adquirir o insumo sem o desconto de IPI e ainda se ver obrigado a pagar pelo efeito de diferimento da exoneração.

Portanto, a compreensão da não-cumulatividade do IPI não pode ser tomada pela literalidade do dispositivo constitucional que expressamente a estabelece. Sua sistemática deve ser analisada tendo-se em mente a funcionalidade na sua convivência com os demais dispositivos constitucionais e é por essa razão que entendemos ser o direito de crédito presumido na aquisição de insumo isento de IPI decorrente diretamente de enunciado constitucional implícito, ao qual não se aplica a reserva de legalidade do art.150, §6º, CF, que estaria adstrita às demais hipóteses.

A norma garantidora desse direito de crédito teria estrutura hipotética, cuja hipótese de incidência independe de qualquer cobrança ou pagamento de tributo, uma vez que tal

exigência apenas é aplicável na regra geral da não-cumulatividade, prevista para situações de normalidade na qual há incidência do tributo. Realizada, assim, a hipótese de incidência consistente na aquisição de insumos isentos de IPI, irradia-se o efeito jurídico previsto no consequente da norma, qual seja, o direito de crédito presumido para recomposição da cadeia ‘débito-crédito’ da não-cumulatividade.

Retrocedeu, portanto, o STF ao modificar seu posicionamento, talvez por razões mais políticas que jurídicas, uma vez que, manifestada a resistência da União na aceitação do crédito presumido na obtenção de insumos isentos de IPI, cabe ao Poder Judiciário aplicar o direito lesado, utilizando-se da alíquota que seria cabível caso não existisse a isenção.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. Direito Tributário na Constituição e no STF. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. 2ªed. São Paulo: EDIPRO, 2003.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **IPI e ICM: Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa**. São Paulo: Resenha Tributária.

BOMFIM, Diego Marcel. Reconsiderações sobre a neutralidade tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.197, p. 27-39, fev. 2012.

BORGES, José Souto Maior. Crédito do IPI Relativo a Insumo Isento. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 48, p.159-171, set. 1999.

BRASIL. Constituição (1988). **Vade Mecum**. 5ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). **Vade Mecum**. 5ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Intervenção do Estado no Domínio Econômico. ADIn nº 1950-3/ SP. Rel. Min. Eros Grau. **Boletim de Direito Administrativo**. RDA, v.23, nº2, fev.2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 350446 / PR. Rel. Min. Nelson Jobim. **Diário de Justiça**, Brasília, 06 jun. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 353.668 / PR. Rel. Min. Nelson Jobim. **Diário de Justiça**, Brasília, 13 jun. 2003.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 353.657/PR, Rel. Min. Marco Aurélio. Diário de Justiça, Brasília, 07 mar. 2008.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 370.682/SC, Rel. Min. Ilmar Galvão. Diário de Justiça, Brasília, 19 dez. 2007.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 20ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 16ªed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____ Isenções Tributárias do IPI em Face do Princípio da Não-Cumulatividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n.33, p.142-166, jun.1998.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio; GRECO, Marco Aurélio. **Desafios do Federalismo Fiscal Brasileiro**. Disponível em: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:pq0_ZMw3mxoJ:www.terciosampaioferrazjr.com.br/%3Fq%3D/publicacoes-cientificas/87+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br> Acesso em: 03 jul.2012.

MACHADO, Hugo de Brito. Isenção e Não-Cumulatividade do IPI. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 4, p. 31, jan. 1996.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Princípio da não-cumulatividade no IPI - inteligência da Lei n. 9.779/99 em face do princípio - direito ao aproveitamento do crédito de tributos em operações finais imunes, isentas ou sujeitas à alíquota zero. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 136, p.91-102, jan. 2007.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Constitucional e Segurança Jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.