

P0025628

ISSN 1413-7097



REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);

- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);

- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);

- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);

- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 8 - Portaria nº 2, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e

- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 7 - Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372)

140

MAIO - 2007

Inexistência de Crédito de IPI por Insumo Sujeito a Alíquota Zero: a Questão Constitucional

Fernando Netto Boiteux

I - Introdução

1. A questão do direito ao crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, decorrente da incorporação ao processo produtivo de mercadorias tributadas com alíquota zero, tem sido objeto de inúmeros estudos e de dissídio jurisprudencial, mas parece inesgotável, razão que nos anima a tecer mais algumas considerações sobre ela.

2. A dúvida surge a partir da redação do artigo 153, inciso II, da Constituição Federal, que determina ser o Imposto sobre Produtos Industrializados:

“não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o que for *cobrado* nas anteriores” (itálicos apostos)

3. É inquestionável que as normas infraconstitucionais devem ser interpretadas em conformidade com as normas constitucionais e, mais, que as normas de hierarquia inferior não se sobrepõem às de superior hierarquia.

A questão é, entretanto, diversa: trata-se de saber se a Constituição Federal consagrou - ao estipular a não-cumulatividade - um direito de crédito igual ao *valor efetivamente pago* na operação anterior ou se, ao contrário, esse crédito deve ser calculado a partir do *valor acrescentado* em cada fase do processo produtivo, independentemente do pagamento do imposto.

Quanto à primeira hipótese, não resta dúvida sobre a sua veracidade; a segunda requer demonstração.

4. A nosso ver, não basta sustentar que a Constituição Federal *não veda* o direito de crédito do IPI quando a alíquota aplicável ao insumo é igual a “zero”: faz-se necessário demonstrar, também:

- (i) qual é o fundamento jurídico do direito ao suposto crédito;
- (ii) que o valor desse crédito, por força de lei, seria diferente de zero.

5. Vista a questão por outro ângulo: se admitirmos que esse direito de crédito encontra fundamento na legislação infraconstitucional, não decorre diretamente de dispositivo constitucional, teremos de admitir que essa mesma legisla-



Fernando Netto Boiteux é Doutor em Direito Comercial pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo e Procurador da Fazenda Nacional, com atuação junto ao Tribunal Regional Federal da Terceira Região

ção possa restringi-lo. A análise desse tema desbordaria, no entanto, do objetivo do presente estudo

II - O Zero e a União

6. Muito já se discutiu, inclusive no Supremo Tribunal Federal, sobre a maneira pela qual a União aborda o “zero”, tendo sido afirmada a “falácia lógica” dos argumentos apresentados pela União (Fazenda Nacional) nos seus memoriais¹.

7. Encontrar-se-ão em alguns acórdãos eruditas considerações sobre a função do zero na matemática e sobre a abordagem desse tema pelos filósofos, entre eles Alfred Whitehead, autor exponencial da lógica matemática.

8. Já se demonstrou a importância do zero para os babilônios - revelada no terceiro século antes de Cristo, acrescentamos - que teve origem no uso do ábaco para fazer contas, reconhecendo que o zero tinha a única função, à época, de marcar um lugar vazio entre as contas do ábaco: “não tinha valor numérico”².

Ora, o “zero”, no que se refere ao direito de crédito, permanece identificando um vazio, como ocorre há séculos. No entanto, nos tempos idos, a identificação desse vazio com o zero tinha a função de “evitar confusões”³; hoje, o zero tem sido usado para criá-las.

9. Afirmou-se ainda que “o zero é um ‘nada que existe’ e tem conseqüências”⁴. Não se pode olvidar, no entanto, que a mais importante conseqüência do zero, na matemática, reconhecida pelos hindus mil anos após os babilônios, é uma e única: “ele representa a quantificação do nada”⁵.

10. A partir dessa demonstração, podemos afirmar que a função atual do zero, esse nada que existe, quando aplicada a eventual direito de crédito permanece idêntica àquela revelada, na Antigüidade, pelos hindus: representa a quantificação do nada.

III - Isenção e Alíquota Zero

11. A distinção entre *isenção* e *alíquota zero*, tendo em vista a sua finalidade, foi bem esclarecida pelo Supremo Tribunal Federal: ambas representam técnicas de que se vale o legislador para intervir no domínio econômico⁶. Transcrevemos o voto do relator (transcrição parcial - itálicos apostos):

“A CF autoriza o Poder Executivo alterar a alíquota, podendo chegar a zero, por mero decreto (art. 153, § 1º).

Tal não se passa com a isenção, que depende de lei (CTN, art. 176).

Operando mediante Decreto, com a graduação da alíquota podendo chegar a zero - o Poder Executivo fica com agilidade para intervir, via política fiscal, nas operações do mercado.

¹ Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 350-446-1/PR, Sessão Plenária, relator Ministro Nelson Jobim, votação por maioria em 18 de dezembro de 2002, voto do relator.

² Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 350-446-1/PR, cit. p. 724.

³ Simon Singh, *O Último Teorema de Fermat*, 3ª ed., Rio de Janeiro, Record, 1998, p. 73.

⁴ Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 350-446-1/PR, cit. p. 726.

⁵ Simon Singh, *O Último Teorema de Fermat*, cit. p. 73.

⁶ Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 350-446-1/PR, cit. transcrição parcial do voto do relator - fls. 719.

Dai a necessidade do legislador em criar as duas figuras - isenção e alíquota zero
Questão de agilidade na intervenção no mercado.

(Por isso não concordo com Paulo de Barros Carvalho quando fala em '*falhas no produto legislado*' ao referir-se as figuras da isenção e da alíquota zero).

Tanto a isenção quanto a alíquota-zero são duas técnicas intervencionistas de mercado adotadas em um mesmo tributo - IPI

Seja por razões de política monetária

Seja por razões de política cambial ou, mesmo industrial⁷

12. A doutrina confirma o entendimento acima. Para Alfredo Augusto Becker, por exemplo, a alíquota é apenas parte de um "método de conversão" que transfere a base de cálculo em cifra, razão pela qual ela não determina o "gênero jurídico do tributo"⁷.

13. Tanto a isenção quanto a alíquota zero revelam opções postas à disposição do legislador ordinário para intervir na ordem econômica, e entendemos serem esses aspectos suficientes para distinguir uma da outra, no âmbito do presente estudo (até mesmo porque a isenção está sujeita, por decorrência do artigo 97 do Código Tributário Nacional, à reserva de lei, ao contrário da alíquota zero).

14. A doutrina, por sua vez, tem divergido sobre a classificação dessas duas técnicas de exoneração de tributos.

Uma corrente entende que não só os efeitos econômicos como também os jurídicos são idênticos em ambos os casos, afirmando que o disposto no artigo 23, parágrafo 6º, da Constituição Federal, numa interpretação sistemática, deveria ser ampliado para abranger tanto a isenção quanto a alíquota zero⁸.

Outra corrente, mesmo reconhecendo que a exoneração tributária representa um gênero cujos contornos não foram ainda definidos, recusa-se a confundir as categorias jurídicas com os seus efeitos econômicos, reconhecendo que isenção e alíquota zero são ontologicamente diversas e ainda que⁹:

"A isenção exclui da condição de 'jurígeno' fato ou fatos. A alíquota é elemento de determinação quantitativa do dever tributário"

IV - A Intervenção no Domínio Econômico e as Políticas Públicas

15. Reconhecida a redução da alíquota do IPI a zero (Constituição Federal, artigo 153, parágrafo 1º) como uma modalidade de intervenção no domínio econômico, cabe analisar a competência do Judiciário para alterar os efeitos do ato interventivo¹⁰.

⁷ Alfredo Augusto Becker. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo. Saraiva 1972 p. 343 nos seguintes termos: Variações da Alíquota - Demonstrou-se que o único critério objetivo e jurídico para aferir o gênero jurídico do tributo é o critério da base de cálculo. É importante deixar bem claro que o fato que condiciona a variação da alíquota não é base de cálculo.

⁸ Fernando Albino de Oliveira. Isenções do ICM. *Revista de Direito Público - Cadernos de Direito Tributário* v. 27/221 citando em abono de sua tese Ruy Barbosa Nogueira e Paulo de Barros Carvalho afirma textualmente: "Que o termo 'isenção' deva ser entendido como abrangendo quaisquer benefícios tributários nos parece legítimo e jurídico. Pretender no entanto que ele subentende também vantagens financeiras se nos afigura exagerado e contrário ao texto constitucional." (Transcrição da p. 229)

⁹ Sacha Calmon Navarro Coelho. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª ed. 2ª tiragem. Rio de Janeiro. Forense, 2006 item 5.16 alíquota zero aprecia amplamente a questão.

¹⁰ Fernando Netto Boiteux. *Intervenção do Estado na Ordem Econômica na Constituição de 1988* in Marco Aurélio Greco (coordenador) *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*, São Paulo. Dialética

16. Quando o Judiciário atribui a um ato de intervenção consequências não pretendidas pelo Executivo - determinando o comportamento que deva ser adotado por este -, o primeiro está impondo ao seguinte a observância de uma "política pública". Precisamente o comportamento vedado ao Judiciário pela jurisprudência reiterada do Supremo Tribunal Federal.

A amplitude máxima conferida pelo Supremo Tribunal Federal ao Judiciário, em tema de políticas públicas - em caráter excepcional, e sem admitir que pudessem servir para atender interesses econômicos -, revela-se no acórdão relatado pelo Ministro Celso de Mello, transcrito abaixo¹¹:

"- Embora resida, *primariamente*, nos Poderes Legislativo e Executivo, a prerrogativa de formular e executar políticas públicas, *revela-se possível*, no entanto, ao Poder Judiciário, determinar, *ainda* que em bases excepcionais, *especialmente* nas hipóteses de políticas públicas *definidas pela própria* Constituição, *sejam estas implementadas* pelos órgãos estatais inadimplentes, *cuja omissão* - por importar em descumprimento dos encargos político-jurídicos que sobre eles incidem em caráter mandatório - *mostra-se apta a comprometer* a eficácia e a integridade de direitos sociais e culturais *impregnados* de estatura constitucional. *A questão pertinente à 'reserva do possível'*. Doutrina."

17. Como a redução da alíquota do IPI a zero nada mais representa do que um ato de intervenção no domínio econômico, não cabe ao Judiciário conceder ao contribuinte beneficiado diretamente por esse ato - nem a outros que tenham se beneficiado da *redução do custo do produto* adquirido dele - outros direitos não previstos pelo legislador, entre eles um suposto direito de crédito.

V - Impostos sobre o Consumo e Imposto sobre o Produto

18. Como ensinava Ascarelli, as construções jurídicas atendem a duas funções: de um lado, dão a razão das normas vigentes; de outro, servem para solucionar os novos casos trazidos pela prática¹². Negar que o *imposto sobre produtos industrializados* incide sobre *produtos*, quando das *operações* de industrialização dos mesmos, em nada auxilia a compreensão do mesmo.

19. A neutralidade da tributação, por outro lado, não é um dado encontrável na realidade, mas um ideal buscado pelos estudiosos das finanças públicas. Por evidente, a aplicação do princípio da não-cumulatividade aproxima-nos mais da neutralidade tributária do que a tributação "em cascata", mas isso não significa que a neutralidade tenha se convertido em princípio jurídico: nem em nosso sistema, nem nos demais¹³.

2001 pp. 63 e segs. Nesse estudo analisamos mais detidamente o sentido e a finalidade da intervenção do Estado na ordem econômica.

¹¹ Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 410.715-5/SP. Segunda Turma, relator Ministro Celso de Mello. votação unânime em 22 de novembro de 2005 (transcrição parcial da ementa - negritos no original substituídos por itálicos).

¹² Tullio Ascarelli. *O Contrato Plurilateral - Problemas das Sociedades Anônimas e Direito Comparado*. São Paulo. Saraiva 1945 p. 280 transcrito: A função das construções jurídicas é () de um lado dar a razão das normas vigentes e de seu desenvolvimento histórico; de outro constituir um instrumento heurístico para a solução dos novos casos propostos na prática.

¹³ A afirmação do Ministro Soares Muñoz presente em antigo julgado do Supremo Tribunal Federal tantas vezes citada de que o objetivo do legislador ao permitir a dedução foi o de diminuir o preço final do produto a ser adquirido pelo consumidor sobre o qual em última análise recaí a carga tributária. (*Revista Trimestral de Jurisprudência* v.

20 Assim posta a questão, podemos lembrar que os contribuintes têm se valido dos princípios que informam um imposto adotado na União Européia, o Imposto sobre o Valor Acrescentado - IVA¹⁴, para aplicá-los ao nosso IPI, gerando distorções que têm dificultado a compreensão adequada da qualificação jurídica deste último.

21. O Imposto sobre o Valor Acrescentado - IVA é um imposto *geral* que incide em todas as fases do processo econômico que conduz ao consumo de bens e serviços¹⁵, desde a produção ou importação até a entrega do bem ou a prestação do serviço ao seu destinatário

Ele é aplicado em mais de 85 países, entre eles todos os países da Europa ocidental, central e oriental, bem como na generalidade dos países do antigo bloco socialista (Rússia, Ucrânia, Países Bálticos, Polônia e Hungria) Na América Latina cerca de 20 países aplicam o IVA e na África ele é adotado em 17 países (entre eles Moçambique e Cabo Verde)¹⁶.

22. O IVA, tal qual foi adotado na União Européia, é um imposto de *base ampla*, que tem como sujeito passivo toda pessoa singular ou coletiva que, de modo independente e com caráter de habitualidade, exerça uma atividade econômica de produção, comércio ou prestação de serviços, e bem assim aquelas que pratiquem uma operação isolada desde que essa operação seja conexa ao exercício de uma atividade econômica¹⁷.

23. O IPI, diferentemente, é imposto incidente sobre *base restrita* e tem como sujeitos passivos, na qualidade de contribuinte¹⁸: o importador; o industrial; o estabelecimento equiparado a industrial; os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos.

24. Por se caracterizar como imposto sobre o consumo, da aplicação geral do IVA resulta um *efeito econômico* semelhante ao que seria obtido com uma tributação monofásica no varejo (visto que a soma dos valores acrescentados em cada etapa equivale ao valor total do bem adquirido pelo consumidor final)

25. No Brasil, temos um imposto incidente sobre a "circulação de bens e determinados serviços" (ICMS) e outro incidente sobre "produtos" (IPI). Ao passo que o IVA constitui-se em imposto geral sobre o volume de negócios, o IPI - inexistente nos países que adotam o IVA - incide sobre "produtos".

92/856-864) lamentavelmente, não explica toda a realidade: basta aumentar a alíquota de um imposto monofásico para que ele se torne mais elevado do que outro incidente em cascata

¹⁴ As expressões valor acrescido, valor agregado ou valor acrescentado são sinônimas; ainda assim quando nos referirmos expressamente ao texto da Sexta Diretiva utilizaremos a expressão valor acrescentado por ser aquela que consta do original português

¹⁵ Os impostos sobre o valor agregado admitem diversas modalidades podendo incidir sobre o consumo, o rendimento, a produção ou os salários.

¹⁶ Maria Angelina Tibúrcio da Silva - Harmonização Fiscal - GIZ/ESAF. Projeto Modernização Sistema Fiscal Brasileiro, Brasília agosto de 2004 policopiado, pp 27-28.

¹⁷ Condensamos acima o disposto no Título IV, artigo 4º da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho de 17 de maio de 1977 relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme

¹⁸ Decreto nº 4 544/2002, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

26. O método utilizado para o cálculo do IVA é designado "crédito de imposto", visto que ao montante do imposto *pago* nas transmissões de bens e nas prestações de serviços efetuadas pelos sujeitos passivos durante um determinado período (normalmente um mês, podendo ser esse período superior dependendo do volume de seus negócios) subtrai-se o valor do imposto pago nas aquisições de bens e serviços efetuadas no mesmo período

O resultado dessa operação, se for positivo, corresponderá ao valor a ser pago ao Estado; se for negativo, corresponderá ao crédito do sujeito passivo (que poderá usá-lo para compensação futura ou vir a ser reembolsado de seu valor)

27. No regime imposto pela Sexta Diretiva da União Européia¹⁹, o IVA é imposto que incide sobre o "valor" agregado ou acrescentado, ao passo que o IPI incide sobre o "produto"²⁰.

A explicação das diferenças entre os dois impostos foi levada a cabo em doutrina antiga e clara. Aliomar Baleeiro já afirmava que, no artigo 49 do Código Tributário Nacional depois da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, o IPI "foi designado pela coisa tributada - os produtos industrializados", ressaltando que²¹:

"(...) o imposto recai sobre o produto, sem atenção ao seu destino provável ou ao processo econômico do qual proveio a mercadoria".

28. No mesmo sentido, Fábio Fanucchi, distinguindo entre impostos reais e pessoais, ensinou que o IPI é²²:

"tributo real, desde que em sua incidência não entram em cogitação as condições inerentes ao contribuinte mas, e tão-só, as condições do produto tributado"

29. Por evidente, os produtos utilizados no processo produtivo podem ser representados por valores - porque são "coisas" no sentido jurídico²³ -, mas a atribuição de valor à coisa não altera a qualificação jurídica (natureza, para outros) do imposto

O acréscimo de uma *coisa* (insumo) ao produto tributado agrega *valor* a ele, mas não transforma o imposto incidente sobre o produto em imposto sobre o valor agregado. Em consequência, *não gera crédito* de imposto, a não ser que norma legal o determine.

30. O direito de crédito reconhecido pela Constituição Federal de 1988 é claro: o contribuinte se credita do valor "cobrado" nas operações anteriores. O que não

¹⁹ União Européia - Sexta Diretiva do Conselho (77/388/CE) de 17 de Maio de 1977 (Texto Consolidado da Directiva Base e das Directivas que a alteraram) - *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* nº 170 Lisboa Centro de Estudos Fiscais - Ministério das Finanças 1994 p 13 com a seguinte redação: Artigo 1º Os Estados-membros adaptarão o seu regime actual do imposto sobre o valor acrescentado às disposições dos artigos seguintes (itálicos apostos) Esta Diretiva veio a ser complementada pelas 8ª, 10ª e 13ª Directivas

²⁰ Marco Aurélio Greco - Aliquota Zero - IPI não é Imposto sobre Valor Agregado - memorial oferecido à União (Fazenda Nacional)

²¹ Aliomar Baleeiro - *Direito Tributário Brasileiro* 10ª ed. ver e atual por Flávio Bauer Novelli - Rio de Janeiro Forense 1983 p 200

²² Fábio Fanucchi - *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, v II São Paulo IBET/Resenha Tributária 1986 p 124

²³ A distinção entre coisas e bens em Direito não é de todo simples. A análise histórica dos vocábulos (não do tributo) indica que ambos para Augusto Teixeira de Freitas *Vocabulário Jurídico* - edição comemorativa São Paulo Saraiva 1983 (vocábulo bem) são sinônimos sendo que o autor considera o conceito de coisa mais amplo que o de bens reservando o último para designar as coisas que podem ser apropriáveis. Caio Mário da Silva Pereira *Instituições de Direito Civil*, 21ª ed. atual por Maria Celina Bodin de Moraes - Rio de Janeiro Forense p 401 precisa o conceito de Teixeira de Freitas esclarecendo que as coisas são materiais ou concretas

revela nenhuma novidade, porque o artigo 21, parágrafo 3º, da Emenda Constitucional nº 1/1969 usava a mesma expressão e o artigo 49 do Código Tributário Nacional já identificava o valor "cobrado" com o valor "pago"

Se o valor cobrado foi "zero", o crédito é igual a "zero". E, se nada há para ser creditado, não pode existir nenhum direito ao crédito²⁴

31. Outra vertente afirma ser o IPI um imposto sobre o valor agregado, a partir das referências históricas remanescentes do momento de sua criação, por meio da Emenda Constitucional nº 18/1965.

32. Lembre-se que o imposto examinado pelo legislador, na época da edição do Código Tributário Nacional, foi a antiga versão da "Taxe sur Valeur Ajoutée - TVA" criada na França em abril de 1954, aplicável às grandes empresas, tão-somente²⁵, sem a generalidade que possui hoje

A TVA somente foi estendida ao comércio varejista em janeiro de 1966, após ter sido criado o IPI no Direito brasileiro.

33. A análise de um tributo a partir de referências históricas também conduz a resultados incertos. Como já assinalado por Alfredo Augusto Becker, a análise histórica não revela método hábil de pesquisa das características jurídicas de um tributo; pelo contrário, ela conduz o intérprete a extrapolar a análise jurídica e leva à confusão entre Ciência Jurídica e História²⁶. No caso em exame, as "referências históricas" não passam de reminiscências, porque não se conhece comparação científica realizada à época entre o IVA (enquanto imposto sobre o valor agregado) e o IPI.

34. O exame do regime das isenções (tomado o termo em sentido amplo) do IVA não conduz, igualmente, ao efeito pretendido pelos contribuintes. Elas são de duas ordens: isenções simples e isenções completas²⁷.

Nas *isenções simples*, os sujeitos passivos que praticam operações isentas não têm o direito de deduzir o imposto que suportam para a realização dessas operações, sendo esse imposto incorporado como um custo da atividade, transferido para o consumidor final quando da aquisição dos produtos ou serviços.

Nas *isenções completas*, que se aplicam principalmente às operações de exportação de bens (tendo em vista que, no âmbito da União Européia, se distinguem as operações feitas dentro da Comunidade daquelas realizadas para fora da Comunidade), o exportador mantém o direito à dedução do imposto suportado no exercício de sua atividade.

35. Dado que a hipótese em exame refere-se a operações praticadas no mercado interno, resulta desnecessário o exame mais detido sobre o regime das exportações.

²⁴ Marco Aurélio Greco - Alíquota Zero - IPI não é Imposto sobre Valor Agregado - cit

²⁵ A França foi o primeiro país a criar um imposto sobre valor agregado e era na época o único a aplicá-lo. Existem referências a normas editadas em outros países que jamais entraram em vigor.

²⁶ Alfredo Augusto Becker - *Teoria Geral do Direito Tributário*, cit. p. 344 como transcrito: Aquele que apontar por respeitáveis fundamentos históricos além da base de cálculo outros fatores ou elementos que deveriam ser levados em conta para a verificação do gênero jurídico dos tributos está determinando o gênero *histórico* do tributo e confundindo História com Ciência Jurídica (itálicos no original).

²⁷ Maria Angelina Tibúrcio da Silva - *Harmonização Fiscal* - cit. pp. 34-35.

A regra geral aplicável às isenções não consagra nenhum direito de crédito referente às operações não tributadas, razão pela qual, por mais uma vez, podemos afirmar que a comparação da tributação pelo IPI com a da tributação pelo IVA em nada beneficia os contribuintes, ao contrário do afirmado por alguns acórdãos, inclusive do Supremo Tribunal Federal.

36. Em conclusão parcial, dada a diversidade de ambas as técnicas de tributação, podemos afirmar a impossibilidade de comparação entre os regimes dos dois impostos, no que se refere ao direito de crédito. Em consequência, para que existisse, ao menos em tese, o direito ao suposto crédito do IPI sobre mercadorias sujeitas a alíquota zero ele teria de decorrer diretamente da Constituição Federal ou da lei²⁸, e inexistente dispositivo legal que sustente essa afirmação.

37. Poder-se-ia perguntar, enfim, se seria lícito *presumir* referido crédito, tal como pretendido pelo contribuinte.

A resposta seria negativa, porque essa presunção conduziria a dispor de um crédito público e o crédito público é bem público, sendo indisponível, portanto. Esta é a conclusão que decorre da leitura do artigo 20, inciso I, da Constituição Federal de 1988, bem como da redação dos artigos 65 do Código de 1916; 98 do Código Civil de 2002; e 97, inciso VI, do Código Tributário Nacional²⁹.

VI - A Constituição Federal e a Não-cumulatividade do IPI

38. Diversos autores afirmam que a não-cumulatividade é um direito autônomo do contribuinte³⁰; certamente assim será, porque a Constituição o assegura. A questão remanescente pode ser assim descrita: no que consiste esse direito?

39. A resposta pode ser encontrada na doutrina de José Eduardo Soares de Melo, que esclarece³¹:

"A Constituição reza que o IPI 'será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores' (inc. II do § 3º do art. 153)

A expressão 'não-cumulatividade' por si só não apresenta nenhum significado, nem permite seja alcançado o verdadeiro desígnio constitucional, na forma específica engendrada para plena operacionalidade do IPI.

Inútil tecer qualquer consideração de índole econômica e política para compreender o sentido de tal expressão, conquanto o resultado de sua observância possa apresentar implicações de cunho financeiro."

40. A realidade acima não passou despercebida a Geraldo Ataliba, tendo este afirmado³²:

²⁸ A legislação brasileira sobre o IPI mereceu ampla e percuente análise realizada por Vittorio Cassone - no Parecer PGFN nº 405/2003 - aprovado pelo Ministro da Fazenda e publicado no *DOU* 1 de 26 de março de 2003.

²⁹ No mesmo sentido encontra-se antiga e boa doutrina de Geraldo Ataliba - *Empréstimos Públicos e seu Regime Jurídico* - São Paulo - RT - 1973 - pp. 244 e 245: os bens públicos só se tornam disponíveis em virtude de dispositivo expresso de lei.

³⁰ Valéria Gujahn - *Direito ao Crédito de IPI na Aquisição de Insumo ou na Saída de Produto Isento - Imune. Sujeito à Alíquota Zero ou não Tributado* - in Marcelo Magalhães Peixoto (coordenador) - *IPI - Aspectos Jurídicos Relevantes* - São Paulo, Quartier Latin - 2003 - p. 384 - cita diversos autores nesse sentido aproximado.

³¹ José Eduardo Soares de Melo - *O Imposto sobre Produtos Industrializados na Constituição de 1988* - São Paulo - RT - 1991 - p. 84.

³² Geraldo Ataliba e Cléber Giardino - *ICM e IPI - Direito de Crédito - Produção de Mercadorias Isentas ou sujeitas à Alíquota Zero* - *Revista de Direito Tributário* v. 46 - São Paulo - RT - pp. 73 e segs. (transcrição de p. 74).

"A chamada 'cláusula de não-cumulatividade, inserida, como princípio, no texto constitucional, por si mesma não tem substância; é imprecisa, vaga e sem significação definida. A sua consistência jurídica há de deduzir-se do contexto e dos desdobramentos constitucionais, proposta que desenvolvemos amplamente alhures' (RDTributário 29/110)

O conceito pré-jurídico de *não-cumulatividade* é inútil pela consideração de que se pode traduzir em cinco ou mais formas diferentes de aplicação, desenvolvidas em vasta literatura de Ciência das Finanças "

41. Se acompanharmos o pensamento dos autores acima citados, reconheceremos que a questão da não-cumulatividade extrapola, pura e simplesmente, os limites do Direito, resultando improcedentes as alegações dos contribuintes. Vejamos, portanto, os argumentos em sentido contrário, respeitando os limites do texto constitucional

42. Afastamos, desde logo, algumas falsas questões. A primeira delas consiste na tentativa de afirmar que a Constituição está sendo interpretada conforme a legislação ordinária, pois, se isso ocorreu, é irrelevante. De duas, uma: (i) o contribuinte pode provar que o direito de crédito nasceu da Constituição, não podendo ser limitado pela legislação ordinária; (ii) o direito nasceu de dispositivo de lei ordinária, podendo ser limitado por ela.

Se nenhuma das duas situações anteriores puder ser provada, a argumentação partiu de um equívoco e inexistente prova do direito ao crédito.

43. Uma *segunda* linha de argumentação revela-se na tentativa de ocultar a ausência de direito ao crédito por meio da atribuição de novas denominações. Nesse caso se enquadra a afirmação de que o crédito de IPI seria "moeda escritural" (e não "crédito escritural", expressão que designa realidade diversa)³³.

44. Antes de ingressar na análise do que seja "moeda escritural", assinalamos que Geraldo Ataliba usou essa mesma expressão, mas com sentido diverso. Para o autor, o objeto da relação jurídica constitucional era o "crédito"; a referência a uma "moeda especial, puramente escritural", não passou de uma imagem que teve a finalidade de permitir a visualização do direito de crédito³⁴.

Quando se substitui a expressão "direito de crédito" pela de "moeda escritural" incorre-se em grave erro ou, ao menos, em confusão conceitual que impede a compreensão da realidade, como se passa a demonstrar

45. A expressão "moeda escritural" não é nova, pois o seu uso é tradicional no Direito bancário, onde tem significado preciso, esclarecido pelo Banco Central do Brasil nos seguintes termos³⁵:

"A moeda bancária ou moeda escritural consiste nos depósitos à vista existentes nos bancos ou outras instituições creditícias, normalmente movimentados por intermédio de cheques, representando estes um instrumento de circulação da moeda bancária "

³³ Valéria Gutjahr - Direito ao Crédito de IPI na Aquisição de Insumo ou na Saída de Produto Isento - Imune - Sujeito à Alíquota Zero ou não Tributado - cit. p. 388.

³⁴ Geraldo Ataliba e Cléber Giardino - ICM e IPI - Direito de Crédito - Produção de Mercadorias Isentas ou Sujetas à Alíquota Zero - cit. pp. 79-80.

³⁵ No texto citado o Banco Central esclarece o que seja moeda escritural - a partir da explicação do efeito que a emissão de cheques provoca sobre a circulação da moeda - Arquivo disponível em: www.bcb.gov.br

46. Ocorre que só se pode movimentar aquilo que existe; o dinheiro movimentado pelos bancos, por meio das operações de crédito, é o dinheiro depositado³⁶. No caso em exame, para que se pudesse atribuir ao crédito a qualidade de moeda seria necessário demonstrar, antecipadamente, que o crédito existe e que pode ser livremente transferido a terceiros.

O conceito de crédito escritural - esse sim, bem conhecido na jurisprudência - é diverso: representa, apenas, a expressão contábil do crédito reconhecido por lei. Na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o crédito escritural representa: "técnica de contabilização para a equação entre débitos e créditos, a fim de fazer valer o princípio da não cumulatividade"³⁷.

47. Uma *terceira* linha de argumentação *pressupõe* a existência do crédito, sem demonstrar a sua existência. Nesse caso se encontram ao menos duas afirmações³⁸:

(i) existiria a obrigatoriedade jurídica de compensar "o montante do imposto inerente à obrigação anterior";

(ii) o direito ao crédito teria origem em um *fato social*, que se realizaria independentemente da relação tributária.

48. Ora, para admitir essas afirmações teríamos de afastar toda e qualquer norma de tipicidade tributária para consagrar a regra de que toda operação seria tributável, a não ser nos casos em que o legislador dispusesse expressamente em sentido contrário. Alternativamente, seríamos conduzidos a admitir a criação de obrigações tributárias sem previsão legal.

49. Abrimos parênteses para reafirmar que o parecer de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, publicado em 1988, não se refere à questão que vem sendo examinada no presente estudo, mas ao estorno de créditos anteriormente adquiridos. Na tese afirmada pelos autores, quando os contribuintes do IPI vendem mercadorias não tributadas, eles permanecem titulares de um direito de crédito pelas entradas das mercadorias tributadas.

Ora, a dúvida que o parecer destes autores pretende esclarecer nasce da aplicação da legislação ordinária e é absolutamente distinta da questão examinada no presente estudo, razão pela qual deixamos de examiná-la em maior detalhe³⁹. Fechamos parênteses.

50. Outros autores, no entanto, aprofundaram o exame da questão, buscando compreender de maneira mais ampla o que seja o princípio da não-cumulatividade do IPI, confrontando o preceito constitucional com a noção de valor agregado.

Na expressão de Marco Aurélio Greco, "o fato de um imposto sujeitar-se à técnica da não-cumulatividade não significa que seu pressuposto de fato seja o valor agregado"⁴⁰. Portanto, o valor agregado pode servir para dimensionar o crédito apenas nos casos em que dispositivo de lei assim o determinar expressamente.

³⁶ Na doutrina - Antônio Menezes Cordeiro - *Manual de Direito Bancário*, 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2001, p. 62 - afirma que: "moeda bancária é moeda, ainda que desmaterializada".

³⁷ Recurso Extraordinário nº 205.453/SP, Segunda Turma, relator Ministro Mauricio Corrêa, votação unânime em 3 de novembro de 1997.

³⁸ Valéria Gutjahr - Direito ao Crédito de IPI na Aquisição de Insumo ou na Saída de Produto Isento - Imune - Sujeito à Alíquota Zero ou não Tributado - cit. p. 385 (itálicos apostos).

³⁹ Remetemos o leitor ao título IX do Parecer PGFN nº 405/2003 de autoria de Vittorio Cassone - citado - que analisa a questão à luz da legislação e da doutrina.

⁴⁰ Marco Aurélio Greco - Alíquota Zero - IPI não é Imposto sobre Valor Agregado - cit. item 4, p. 8.

51. Porque não se pode qualificar o IPI como imposto sobre o valor agregado (acrescentado), não se pode considerar que todo aumento de valor do produto, decorrente da incorporação de novos insumos ao mesmo, gere crédito de imposto.

VII - Os Insumos Isentos, na Tributação do Valor Agregado

52. Ainda que o IPI se caracterizasse como imposto sobre o valor agregado, a exemplo do IVA, não haveria direito ao crédito por incorporação de mercadorias isentas do pagamento de imposto ao processo produtivo. Essa é a regra vigente na União Européia

53. Lá, o contribuinte que adquire produtos isentos assume o custo do imposto eventualmente embutido nos produtos que gozam de isenção: esse custo se incorpora ao produto final⁴¹. Essa comparação serve, portanto, para demonstrar que a questão do imposto pago, quando da incorporação de mercadorias adquiridas com isenção do imposto, é mera questão de política legislativa.

54. A exceção aplicável na União Européia ocorre quando os produtos são destinados à exportação, mas essa questão não se contém nos limites deste trabalho.

55. Não temos nenhuma dificuldade em afirmar que, pelas mesmas razões expostas acima, as mercadorias produzidas no Brasil com produtos tributados por meio da alíquota zero devem se sujeitar às normas estabelecidas na legislação em vigor.

VIII - Outras Vedações Constitucionais ao Crédito do IPI

56. Por outro lado podemos afirmar - e aqui também em nada inovamos porque estamos acompanhando a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal - que ao Judiciário é vedado, pela Constituição Federal, criar uma norma, destinada a contemplar situações *diversas* daquelas previstas pelo legislador. Quando isso ocorre diz-se, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que o órgão Judiciário atuou como "legislador positivo".

57. Para melhor esclarecer a questão, transcrevemos um dos inúmeros acórdãos nos quais o Supremo Tribunal Federal, ao interpretar a Constituição Federal, negou ao Judiciário a possibilidade de atuar como *legislador positivo*, afastando a possibilidade de que este estabeleça condições para a sua aplicação que não estejam previamente determinadas por disposições legais⁴²:

"Não cabe, ao Poder Judiciário, em tema regido pelo postulado constitucional da reserva de lei, atuar na anômala condição de legislador positivo (RTJ 126/48 - RTJ 143/57 - RTJ 146/461-462 - RTJ 153/765 - RTJ 161/739-740 - RTJ 175/1137, v.g.), para, em assim agindo, proceder à imposição de seus próprios critérios, afastando, desse modo, os fatores que, no âmbito de nosso sistema constitucional, só podem ser legitimamente definidos pelo Parlamento. É que, se tal fosse possível, o Poder Judiciário - que não dispõe de função legislativa - passaria a desempenhar atribuição que lhe é institucionalmente estranha (a de legislador positivo), usurpando, desse modo, no contexto de um sistema de poderes essencialmente limitados, competência que não lhe pertence, com evidente transgressão ao princípio constitucional da separação de poderes."

⁴¹ Remetemos aos esclarecimentos prestados no item 34 acima

⁴² Supremo Tribunal Federal - Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 322.348 AgR/SC - Segunda Turma, relator Ministro Celso de Mello, julgamento unânime em 12 de novembro de 2002 (transcrição parcial da ementa)

58. Pelas mesmas razões acima, entendeu o Tribunal que o Judiciário não pode formular "políticas públicas", ou seja, determinar o comportamento que deva ser adotado pelo Executivo. Exatamente o que teria de fazer se quisesse incluir o produto fornecido pelo recorrente na lista de isenções tributárias.

Com mais razão - essa afirmação é nossa - também não pode interpretar uma determinada política pública adotada pelo Legislativo e aplicada pelo Executivo em sentido que vise a abranger hipóteses diversas daquelas previstas originariamente.

IX - A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

59. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal - formada pelos votos condutores dos Ministros Soares Muñoz⁴³, Cordeiro Guerra⁴⁴, Néri da Silveira⁴⁵ e Octávio Gallotti⁴⁶ - já se encontrava consolidada no sentido da impossibilidade de reconhecimento de créditos decorrentes da aquisição de mercadorias sujeitas a alíquota zero.

60. O Tribunal veio a se inclinar em sentido contrário ao proferir dois acórdãos em Sessão Plenária, conduzidos pelo voto do Ministro Nelson Jobim⁴⁷. Não obstante, entendemos que a jurisprudência recente deve ser revista, para que seja considerada a característica essencial do IPI - um imposto sobre produtos, tal como demonstrado por Marco Aurélio Greco e pelos argumentos acima expostos.

61. Dado que apenas quatro Ministros, dentre aqueles que formaram a maioria no julgamento do Recurso Extraordinário nº 350.446/PR, ainda integram a Corte, a alteração da jurisprudência ora dominante é possível, ainda que nenhum dos Ministros altere o voto dado anteriormente.

62. Deixamos de analisar a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça porque o presente estudo se destina a analisar, predominantemente, a questão constitucional.

⁴³ Supremo Tribunal Federal - Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário nº 79.952/SP - Primeira Turma, relator Ministro Soares Muñoz - votação unânime em 3 de maio de 1978, afirmando que "a alíquota zero na tarifa aduaneira não corresponde à isenção do imposto de importação"

⁴⁴ Recurso Extraordinário nº 92.146-0/SP - Segunda Turma, relator Ministro Cordeiro Guerra - votação unânime em 25 de abril de 1980 - com a seguinte ementa: "IPI - Mercadoria importada com alíquota zero - dele não está isenta - Súmula 576 - RE conhecido e provido"

⁴⁵ Recurso Extraordinário nº 99.825/SP - Primeira Turma, relator Ministro Néri da Silveira - votação unânime em 22 de março de 1985, com a seguinte ementa: "IPI - Constituição - art. 21, § 3º e CTN, art. 49 - Princípio da não-cumulatividade - Crédito de IPI em importação de mercadoria - Alíquota zero - O Decreto-lei nº 1.686/1979 não ofende o princípio da não-cumulatividade - Inexistência de ofensa, pelo acórdão - aos dispositivos acima referidos ()"

⁴⁶ Recurso Extraordinário nº 109.047-2/SP - Primeira Turma, relator Ministro Octávio Gallotti - votação unânime em 29 de agosto de 1986 - com a seguinte ementa: "Imposto sobre Produtos Industrializados - Alíquota zero - Creditamento - Ao negar o direito de crédito do IPI - incidente sobre embalagens destinadas ao acondicionamento de produto sujeito a alíquota zero - no momento da saída do estabelecimento industrial - o acórdão recorrido não contrariou a regra constitucional da não-cumulatividade (art. 21, § 3º) - nem tampouco negou a vigência do art. 49 do Código Tributário Nacional ()"

⁴⁷ Além dos acórdãos proferidos no Recurso Extraordinário nº 350.446/PR e no Recurso Extraordinário nº 353.668/PR - ambos relatados pelo Ministro Nelson Jobim - a tese foi reafirmada no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 293.511-5/RS - Segunda Turma, relator Ministro Celso de Mello - votação unânime em 11 de fevereiro de 2003

X - Conclusão

63. Pode-se afirmar, a partir da análise do disposto no artigo 153 da Constituição Federal, que, *se esta não impede* a existência do direito de crédito do IPI quando a alíquota aplicável ao insumo é igual a “zero”, *também não o reconhece*.

Esse crédito *só existirá se* o legislador ordinário determinar o seu reconhecimento; nesse caso, ele também poderá limitar os seus efeitos.

64. A isenção e a alíquota zero representam duas maneiras distintas pelas quais o legislador intervém no domínio econômico, razão pela qual os princípios aplicáveis a cada uma delas são diversos, não se podendo tomar uma pela outra. A legislação e uma parte da doutrina apresentam distinções igualmente relevantes entre ambas.

65. A função do zero na matemática consiste em representar “a quantificação do nada” e dela não decorre nenhum direito a crédito de valor maior que zero.

66. O Judiciário não tem competência para alterar as conseqüências do ato de intervenção no domínio econômico, atribuindo a terceiros direitos não consagrados na Constituição Federal; se isso fosse possível, ele estaria formulando política pública, o que lhe é vedado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

67. A legislação do IPI não pode ser compreendida a partir dos princípios aplicáveis à tributação pelos impostos incidentes sobre o valor acrescentado, notadamente aqueles que regem o IVA na União Européia, porque o IVA se destina a igualar os efeitos econômicos de um tributo monofásico sobre o varejo, ao passo que o IPI incide sobre produtos.

68. Ainda que se admitisse a comparação do IPI com o IVA, seria necessário compreender que, no regime deste último, nas operações realizadas no mercado interno, inexistente crédito de imposto sem pagamento anterior de imposto. A incorporação de mercadorias não tributadas ao processo produtivo não gera crédito de imposto.

69. Também não se pode presumir direito ao crédito de imposto porque o crédito público é bem público: indisponível, portanto.

70. Podemos concluir, portanto, acompanhando o parecer de Marco Aurélio Greco, que *o crédito de IPI em entrada com alíquota zero é zero!*

Lançamento por Homologação, Repetição do Indébito e Prescrição. O “Encurtamento” do Prazo Levado a Efeito pela LC 118/2005

Hugo de Brito Machado Segundo

1. Introdução

Como se sabe, sob o pretexto de “adaptar” o Código Tributário Nacional às novas disposições da legislação falimentar, o Congresso Nacional editou a Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, levando a cabo diversas alterações no CTN. Algumas pertinentes ao Direito Falimentar, outras nem tanto. Entre estas últimas, está a disposição relativa ao prazo para se pleitear a restituição do indébito tributário, que tem a seguinte redação:

“Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5 172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.”

Assim, o prazo de 5 anos para se pleitear a restituição de tributos pagos indevidamente, relativamente aos tributos submetidos a lançamento por homologação, deixou de ser contado a partir da homologação (que, quando tácita, ocorre cinco anos após o fato gerador) e passou a sê-lo em face do pagamento antecipado. Na prática, como dificilmente ocorre uma homologação expressa, a alteração implicou um encurtamento na contagem do prazo prescricional,¹ de 10 (5+5) para 5 anos.



Hugo de Brito Machado Segundo é Advogado em Fortaleza, Mestre em Direito pela UFC, Membro do ICET - Instituto Cearense de Estudos Tributários, Vice-Presidente da Comissão de Estudos Tributários da OAB/CE, Professor da Pós-graduação em Direito Tributário da Unifor e de Direito Tributário da Faculdade Christus e da Faculdade Farias Brito.

¹ Não parece haver uniformidade, seja na doutrina, seja na jurisprudência, a respeito da natureza do prazo para se postular o direito à restituição. Na verdade, bem analisadas as disposições do CTN, de forma sistemática e histórica, o prazo previsto no seu art. 168 *fora idealizado para ser decadencial*. Ali não se trata do direito de ação, ou do direito de deduzir uma pretensão em juízo, mas do direito de formular pedido administrativo. O sujeito passivo deveria, primeiro, e necessariamente, manejar pedido à autoridade administrativa. Caso esta indeferisse a restituição pretendida de forma definitiva (esgotada a instância administrativa), abria-se então a via judicial. E o prazo, então, era de prescrição da ação anulatória da decisão que houvesse denegado a restituição, nos termos do art. 169 do mesmo Código. Essa é a razão pela qual ainda se encontra referência ao prazo do art. 168 do CTN como sendo decadencial.

Acontece que a jurisprudência, especialmente após a CF/88, passou a considerar prescindível a formulação de pedido administrativo de restituição. O sujeito passivo poderia - e pode - desde logo ajuizar a ação judicial. Como conseqüência disso, perdeu o sentido o prazo previsto no art. 169 do CTN, fazendo a jurisprudência