

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

Marcela Squizzato Alano

ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS  
EM FACE DA REGRA DA NÃO CUMULATIVIDADE

Florianópolis

2012

Marcela Squizzato Alano

ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS  
INDUSTRIALIZADOS EM FACE DA REGRA DA NÃO CUMULATIVIDADE

Monografia submetida à Universidade Federal  
de Santa Catarina como requisito parcial para  
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

Florianópolis

2012

Universidade Federal de Santa Catarina

Centro de Ciências Jurídicas

Colegiado do Curso de Graduação em Direito

**TERMO DE APROVAÇÃO**

A presente monografia, intitulada “Isenções tributárias do Imposto sobre Produtos Industrializados em face da regra da não cumulatividade”, elaborada pela acadêmica Marcela Squizzato Alano, defendida e aprovada pela banca examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 10 (dez) sendo julgada adequada para o cumprimento do requisito legal previsto no art. 9º da Portaria n. 1.886/94/MEC, regulamentado na UFSC pela Resolução n. 003/95/CEPE.

Florianópolis, 4 de julho de 2012.

---

Professor Orientador  
Ubaldo Cesar Balthazar

---

Membro da Banca  
Taís Prates

---

Membro da Banca  
Samuel da Silva Mattos

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço, primeiramente, à minha família.

Ao meu pai, que já na infância me apresentou o poder da leitura e fez com que eu tivesse realmente encanto pelos livros. Agradeço especialmente pelo imenso amor que dedicou à minha criação e por estar sempre do meu lado, mesmo desconfiando que talvez as minhas escolhas não fossem as mais corretas.

À minha mãe, pelo exemplo de mulher forte e independente, que me inspira a cada dia. Por me ensinar o significado da persistência e da superação e me mostrar que tudo é possível.

Às minhas irmãs, agradeço pela amizade e por sempre acreditarem na minha capacidade, muitas vezes quando já nem eu mesma acreditava.

Ao meu irmão, por me revelar o verdadeiro significado da paciência, do estudo, da dedicação e da organização. As nossas diferenças me fizeram compreender melhor as pessoas. Agradeço pelas críticas e por sempre tentar me tornar uma pessoa melhor.

Aos amigos de infância e a Cristine Helena Cunha, por ser responsável por transformar as várias horas de estudo em longas horas de diversão.

A meus professores, que me instruíram durante todo o curso de direito. Agradeço especialmente ao Prof. Ubaldo Cesar Balthazar, pelas aulas de direito tributário e pela orientação durante este estudo.

Por fim, agradeço a todos aqueles que me deram força e apoio. Agradeço pela compreensão e paciência durante o período de pesquisas e elaboração do trabalho.

## **RESUMO**

A presente monografia analisa o fenômeno das isenções tributárias do Imposto sobre Produtos Industrializados sob a óptica da regra constitucional da não cumulatividade. Aborda a problemática do reconhecimento do direito ao crédito de IPI aos adquirentes de insumos isentos, trazendo as discussões doutrinárias e jurisprudenciais sobre a questão. Inicialmente, faz um exame da natureza jurídica das isenções tributárias segundo as teses mais aceitas no direito tributário brasileiro. Além disso, adentra na análise da regra-matriz de incidência tributária e da regra isentiva, e diferencia a isenção de outras figuras tributárias desonerativas – imunidade, não incidência e alíquota zero ou não tributado. Traz, também, breve análise constitucional e histórica do IPI e expõe como funciona a extrafiscalidade e a seletividade desse imposto. Após, examina de forma mais minuciosa a regra-matriz de incidência do IPI e a não cumulatividade desse imposto. Em seguida, diferencia os regimes jurídicos do IPI e do ICMS e corrobora a autorização constitucional da não cumulatividade nas isenções do IPI. A partir de então, verifica a autonomia da norma de direito ao crédito da norma de incidência tributária e confirma que a norma de isenção atua somente contra esta última, sem tolher os efeitos da primeira. Por fim, conclui que o direito ao crédito deve ser reconhecido ao adquirente de insumos isentos para que não haja a inibição da finalidade das isenções e consequente conversão da regra isentiva em diferimento de incidência. Em outras palavras: o reconhecimento do direito ao crédito de IPI é a medida adequada para preservação da regra da não cumulatividade e das isenções tributárias.

Palavras-chaves: isenções tributárias, Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, não cumulatividade, direito de crédito, insumos isentos, diferimento de incidência.

## **SIGLAS E ABREVIATURAS**

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

EC – Emenda Constitucional

ICMS – Imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

NT – Produto não tributado

RE – Recurso Extraordinário

RIPI – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TIPI – Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados

TRF – Tribunal Regional Federal

ZFM – Zona Franca de Manaus

# SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>9</b>
<b>1 NATUREZA JURÍDICA DAS ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS .....</b>	<b>11</b>
<b>1.1 As teorias e a natureza jurídica das isenções tributárias.....</b>	<b>11</b>
<b>1.1.1 Isenção como dispensa legal do pagamento de tributo devido.....</b>	<b>12</b>
<b>1.1.2 Isenção como hipótese de não incidência legalmente qualificada da regra jurídica de tributação.....</b>	<b>14</b>
<b>1.1.3 Isenção como mutilação parcial da norma de incidência tributária.....</b>	<b>16</b>
<b>1.2 A regra-matriz de incidência tributária e a norma de isenção.....</b>	<b>19</b>
<b>1.3 Isenções e figuras jurídicas afins: imunidade, não incidência e alíquota zero ou não tributado.....</b>	<b>21</b>
<b>1.3.1 Imunidade.....</b>	<b>22</b>
<b>1.3.2 Não incidência.....</b>	<b>23</b>
<b>1.3.3 Alíquota zero ou não tributado .....</b>	<b>23</b>
<b>2 O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E A NÃO CUMULATIVIDADE.....</b>	<b>27</b>
<b>2.1 O Imposto sobre Produtos Industrializados .....</b>	<b>27</b>
<b>2.1.1 Breve histórico .....</b>	<b>27</b>
<b>2.1.2 A extrafiscalidade e a seletividade.....</b>	<b>30</b>
<b>2.1.3 A regra-matriz de incidência tributária do Imposto sobre Produtos Industrializados.....</b>	<b>33</b>
<b>2.2 A não cumulatividade do Imposto sobre Produtos Industrializados .....</b>	<b>36</b>
<b>2.2.1 A natureza jurídica e a eficácia da não cumulatividade .....</b>	<b>39</b>
<b>2.2.2 Operacionalidade: a compensação como mecanismo de realização da não cumulatividade .....</b>	<b>41</b>
<b>2.3 A não cumulatividade do IPI e do ICMS: regimes jurídico-tributários diferenciados .....</b>	<b>43</b>
<b>2.3.1 Autorização constitucional da não cumulatividade nas isenções .....</b>	<b>47</b>
<b>3 O DIREITO AO CRÉDITO DO IPI EM FACE DAS ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS.....</b>	<b>49</b>
<b>3.1 A autonomia da norma de direito ao crédito.....</b>	<b>49</b>

<b>3.2 Isenção tributária e diferimento de incidência do IPI</b> .....	54
<b>3.2.1 O crédito “ficto” e a alíquota aplicável</b> .....	59
<b>3.3 A evolução do direito ao crédito nas decisões do STF</b> .....	62
<b>3.3.1 A afirmação do direito ao crédito</b> .....	63
<b>3.3.2 A ampliação do direito ao crédito</b> .....	65
<b>3.3.3 A denegação do direito ao crédito</b> .....	66
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>71</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	<b>73</b>

## INTRODUÇÃO

O poder de isentar é simétrico ao poder de tributar. Essa assertiva, colhida da principal obra de José Souto Maior Borges sobre a teoria jurídica das isenções tributárias, apesar de concisa, apresenta autêntica explicação do fenômeno das isenções tributárias e, por isso, serviu de norte ao presente estudo. A isenção, porque é o reverso do tributo, absorve as características da exação a que se refere e, por via de consequência, deve obediência também aos limites constitucionais impostos ao poder de tributar. Dessa forma, a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI deve ser, assim como o imposto, essencialmente não cumulativa.

A não cumulatividade do IPI decorre da própria Constituição e é norma de eficácia imediata e plena, que se operacionaliza mediante o mecanismo de compensação entre créditos e débitos. O direito de crédito é instrumento de consecução da não cumulatividade e não pode ser tolhido por meio da isenção tributária. Aliás, a atuação da norma isentiva em nada alcança a regra da não cumulatividade; atua somente contra a regra-matriz de incidência tributária do IPI, restando intacto o direito de crédito. Caso admitida a restrição do direito de creditamento, certamente haveria violação da não cumulatividade, bem como transformação do instituto da isenção tributária em diferimento de incidência do IPI, o que não é constitucionalmente admitido.

Neste ponto reside a questão central deste estudo: a possibilidade de reconhecimento do direito de crédito ao adquirente de insumos isentos do IPI como forma de observância da regra da não cumulatividade. A partir da delimitação do objeto deste estudo, ressalta-se que se optou pela divisão deste trabalho em três capítulos e se utilizou do método dedutivo, já que parte de linhas mais gerais para culminar em argumentos mais específicos.

Inicialmente, aborda-se a natureza jurídica das isenções tributárias, dando-se relevo para as teorias mais aceitas no direito tributário brasileiro sobre o fenômeno isentivo. Examina-se, também, o esquema da regra-matriz de incidência tributária e a relação com a norma isentiva. Observam-se, ainda neste primeiro capítulo,

as diferenças existentes entre a isenção tributária e outras figuras desonerativas afins a este instituto, como a imunidade, a não incidência e a alíquota zero.

Em seguida, examina-se, no segundo capítulo, o IPI e a não cumulatividade. Faz-se breve exame histórico desse imposto, aborda-se a atuação da seletividade e a questão da extrafiscalidade e, enfim, analisa-se mais pormenorizadamente a regra-matriz de incidência do IPI. Após, é feito exame da não cumulatividade desse imposto, trazendo-se explicações acerca da natureza jurídica, eficácia e operacionalidade do imperativo constitucional não cumulativo. Ao fim desse capítulo, compara-se a não cumulatividade do IPI à do ICMS e demonstra-se que os dois impostos, apesar de aparentemente semelhantes no que concerne à não cumulatividade, possuem regimes jurídico-tributários diferenciados, motivo pelo qual as restrições do imposto estadual não podem ser estendidas ao imposto federal.

Por fim, o terceiro capítulo vem corroborar as explicações anteriores e fortalecer o reconhecimento do direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos isentos. Analisa-se a autonomia da norma de direito ao crédito e o problema da conversão das isenções em diferimentos de incidência, concluindo-se que o direito ao crédito deve ser reconhecido. Ainda nesse capítulo, traz-se ligeira abordagem das decisões do STF sobre a questão do direito ao crédito.

Com essas considerações, infere-se pela possibilidade do reconhecimento do direito ao crédito de IPI ao adquirente de insumos isentos, sob pena de conversão das isenções tributárias em diferimentos de incidência e, por consequência, violação da regra constitucional da não cumulatividade.

## **1 NATUREZA JURÍDICA DAS ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS**

O poder de tributar é manifestação do poder geral do Estado, é aspecto da soberania estatal e nela tem o seu fundamento. No entanto, a relação de tributação não é somente relação de soberania, é, antes disso, relação jurídica, visto que é limitada pelo Direito (MACHADO, 2010, p. 33). O ente tributante não atua livremente, mas exerce o poder tributário obedecendo aos limites impostos pelo direito positivo (CARRAZZA, 2010, p. 511), os quais, no Brasil, estão determinados especialmente em normas constitucionais.

O poder de isentar é simétrico ao poder de tributar, e, assim como este, é fundamentado na própria Constituição Federal. É a Constituição que determina os limites e condicionamentos do poder tributário, e, por via de consequência, também do poder de isentar. Os dois institutos, a isenção e o tributo, possuem regimes jurídicos interligados e assim devem ser compreendidos, pois nada mais são do que verso e reverso da mesma medalha (BORGES, 2007, p. 8, 30-31).

Entre alguns dos princípios que se aplicam à tributação por expressa determinação constitucional, destacam-se aqueles que se projetam diretamente às isenções tributárias e que devem, portanto, permear a sua instituição: a legalidade (art. 5º, II, e art. 150, I, CF); a isonomia, relacionada no direito tributário com a capacidade contributiva (art. 5º, caput, I, art. 145, III, § 1º, e art. 150, II, CF); e a segurança jurídica (art. 5º, XXXVI, CF). Somente obedecendo a esses princípios, além de outros previstos na CF, é que a isenção se integra ao sistema constitucional tributário (BORGES, 2007, p. 32).

### **1.1 As teorias e a natureza jurídica das isenções tributárias**

Isenção tributária é fenômeno jurídico dos mais controversos no direito tributário. Não há unanimidade na doutrina sobre o seu conceito e várias são as

teorias que buscam explicá-lo. As teses que possuem maior aceitabilidade na doutrina brasileira estão a seguir enunciadas.

### **1.1.1 Isenção como dispensa legal do pagamento de tributo devido**

A teoria tradicional que busca explicar as isenções tributárias foi desenvolvida por Rubens Gomes de Sousa no Anteprojeto do Código Tributário Nacional, publicado no ano de 1953. No projeto, a isenção era definida como dispensa legal do pagamento do tributo devido. Esse entendimento doutrinário sobre a natureza das isenções era unânime na época e, por isso, pretendeu-se a sua positivação no Código Tributário Nacional.

O CTN foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro por meio de lei em 1966. Percebe-se que o referido código, ao diferenciar obrigação tributária (art. 113) de crédito tributário (art. 139) e, em seguida, discriminar as isenções como hipótese de exclusão do crédito tributário (art. 175, I), adotou o conceito de isenção trazido por Rubens Gomes de Sousa, embora não conste em seu texto transcrição literal do pensamento do autor.

Rubens Gomes de Sousa, ao conceituar as isenções tributárias, explica que “[...] na isenção o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu *pagamento*; por conseguinte, a isenção pressupõe a incidência porque, é claro, só se pode dispensar o pagamento de um tributo que seja efetivamente devido.” (1975, p. 97, grifo do autor).

Amílcar de Araújo Falcão endossa o pensamento de Rubens Gomes de Souza e assevera:

Na isenção, diversa é a hipótese. Nela, há incidência, ocorre o fato gerador. O legislador, todavia, seja com motivos relacionados com a apreciação da capacidade econômica do contribuinte, seja por considerações extrafiscais, determina a inexigibilidade do débito tributário ou, como diz RUBENS GOMES DE SOUSA, delibera “dispensar o pagamento de um tributo devido” (1971, p. 118, grifos do autor).

Desta forma, percebe-se que para a corrente clássica a isenção é causa de exclusão do crédito tributário, pressupondo, primeiro, a incidência da norma tributária; em momento posterior, o surgimento da obrigação tributária; e, ao final, a ocorrência da incidência da norma isentiva para excluir o dever de pagar o tributo. A norma isentiva atingiria, pois, apenas os efeitos da obrigação tributária (BORGES, 2007, p. 161-162).

Em crítica à tese tradicional, Alfredo Augusto Becker diz que “[...] aquele [sic] conceito de isenção *falece de lógica e contradiz a ciência jurídica* que investigou a fenomenologia da incidência das regras jurídicas” (1972, p. 276, grifos do autor). Para o autor, não ocorre a incidência da regra jurídica de tributação e, portanto, não nasce a obrigação tributária que seria, posteriormente, desfeita pela incidência da isenção (1972, p. 277).

José Souto Maior Borges adota a posição de Becker e sustenta que “Constitui uma contradição insanável ter como *ex lege* a obrigação tributária (o que não se discute) e, ao mesmo tempo, admitir que esta possa surgir, embora dispensado o pagamento do tributo [...]” (2007, p. 163, grifos do autor). O autor afirma, ainda, que é equivocado admitir obrigação tributária que não produz efeito jurídico (2007, p. 164).

Paulo de Barros Carvalho igualmente censura a doutrina clássica e sustenta que

Não há cronologia na atuação de normas vigorantes num dado sistema, quando contemplam idêntico fato do relacionamento social. Equivaleria a atribuir maior velocidade à regra-matriz de incidência tributária, que chegaria primeiro ao evento, de tal sorte que, quando chegasse à norma de isenção, o acontecimento do mundo real já se encontrasse juridicizado (2011, p. 564-565).

Percebe-se, de um modo geral, que as críticas feitas à teoria clássica não deixam de ser, na realidade, críticas à visão dualista<sup>1</sup> do tributo, que tem como

---

<sup>1</sup> Na visão dualista do tributo, conforme explica Misabel Derzi em nota atualizadora da obra de Aliomar Baleeiro, a norma tributária é formada pela hipótese de incidência, que envolve o lado objetivo, subjetivo e quantitativo descrito na lei, e pela tributabilidade, que é o juízo de valor prescritivo que obriga ao cumprimento da prestação tributária (2010, p. 922-923). “Para essa corrente, não existe tributo sem hipótese (ou fato gerador), mas a realização da hipótese ou pressuposto de fato – tipicidade dos penalistas – não é suficiente para configurar a existência do tributo. É ainda imprescindível que

representantes no Brasil Rubens Gomes de Sousa e Amílcar de Araújo Falcão, efetuadas, em sua maioria, por autores que admitem o enfoque unitário<sup>2</sup> do tributo. São, portanto, críticas que decorrem da própria maneira como os autores entendem a norma tributária.

### **1.1.2 Isenção como hipótese de não incidência legalmente qualificada da regra jurídica de tributação**

Em estudo aprofundado sobre a teoria geral do direito tributário, em 1963, Alfredo Augusto Becker contestou a tese dominante sobre as isenções, mas era manifestação isolada. O autor preleciona que a regra que estabelece a isenção não é regra desjuridicizante<sup>3</sup> porque, “Na realidade, não existe aquela anterior relação jurídica e respectiva obrigação tributária que seriam desfeitas pela incidência da regra jurídica de isenção.” (1972, p. 277). Na verdade, não há incidência anterior da norma de tributação à norma de isenção, pois “A realização da hipótese de incidência da regra jurídica de isenção, faz com que esta regra jurídica incida justamente para negar a existência da relação jurídica tributária.” (1972, p. 277).

---

outra norma não tenha excluído ou dispensado a tributabilidade por uma isenção legal” (DERZI, 1988, p. 202). As isenções atuam de forma a excluir a tributabilidade, o dever de cumprimento da prestação tributária; não feririam, portanto, a existência da hipótese (DERZI, 1988, p. 203).

<sup>2</sup> A concepção unitária do tributo nega a existência da hipótese autônoma, sem tributabilidade. Para essa corrente, hipótese e tributabilidade são intrínsecos. Se não há tributabilidade, por força de isenção, não há hipótese e, logo, não existe tributo (DERZI em nota de atualização de BALEEIRO, 2010, p. 924). Para essa corrente, “[...] hipótese, pressuposto ou fato gerador é necessária, simultânea e concomitantemente tributabilidade” (DERZI, 1988, p. 202).

<sup>3</sup> José Roberto Santos Régner bem explica o que são regras juridicizantes, desjuridicizantes e não-juridicizantes. A juridicização ocorre quando fatos do relacionamento social se enquadram em regras jurídicas e, por isso, ocorre a incidência dessas normas, transfigurando esses fatos em fatos jurídicos. Já a regra desjuridicizante é (i) total – quando a incidência da regra jurídica desconstitui (desjuridiciza) o ato jurídico nulo ou anulável, expulsando-o do mundo jurídico – e (ii) parcial – quando a incidência da regra jurídica reduz o conteúdo jurídico de relação jurídica já existente. Por fim, a não-juridicização é a formulação negativa de uma regra juridicizante, é quando a incidência da regra jurídica não juridiciza a hipótese de incidência. Se a hipótese de incidência já era fato jurídico, a regra não-juridicizante não o desconstitui. Se o fato não era jurídico, ela incide justamente para vedar sua entrada no mundo jurídico. A regra não-juridicizante não elimina os fatos que contempla do mundo jurídico, apenas os impede de adentrar no mundo jurídico, enquanto vigente (1975, p. 45-50).

José Souto Maior Borges, em estudo publicado em 1969, corrobora os ensinamentos de Becker e rompe de vez com o paradigma teórico das isenções até então dominante (2007, p. 197). O autor afirma que “inexiste obrigação tributária principal nos casos de isenção” (2007, p. 191). A norma de isenção obsta o nascimento da obrigação tributária, não chega a realizar-se o fato gerador da regra jurídica de tributação; ao contrário, o que ocorre, quando há norma de isenção, é fato gerador isento (BORGES, 2007, p. 191).

Para o autor,

[...] a incidência das normas que prescrevem a obrigação é que está afastada pela isenção – e reciprocamente. Em obra posterior, tive de explicitá-lo: só há obrigação onde a lei tributária liga à conduta oposta àquela que ela prescreve como devida uma sanção pela prática de ato ilícito – o que não ocorre na isenção. A norma jurídica de isenção corresponde a uma hipótese de não-incidência, legalmente qualificada, da norma que prescreve a obrigação (BORGES, 2007, p. 201).

Percebe-se que, para essa corrente, a regra de isenção é autônoma e independente da regra de tributação. Se ocorrer o fato gerador da norma de tributação, dar-se-á o nascimento da obrigação tributária. Contudo, se ocorrer o fato gerador da norma de isenção (fato gerador isento), não nascerá a obrigação porque a regra de tributação não incide, o que ocorre, na verdade, é a norma isencional. Assim, norma isencional e norma obrigacional tributária são simétricas e excludentes uma da outra. A ocorrência de uma nega a realização da outra (BORGES, 2007, p. 204-206).

A finalidade da isenção, bem como seu principal efeito, é inibir o nascimento da obrigação tributária (BORGES, 2007, p. 191). A regra tributária é delimitada pela regra de isenção; norma isentante é modificadora ou limitadora da norma jurídica de tributação (BORGES, 2007, p. 190). Para essa corrente doutrinária, segundo Roque Antonio Carrazza, a isenção é um fato jurídico impeditivo da tributação, que faz com que a norma tributante não recaia nas pessoas ou bens a que alude (2010, p. 912).

Ao explicar as teorias sobre isenção, Paulo de Barros Carvalho desfez críticas às conclusões que chegaram Alfredo Augusto Becker e José Souto Maior Borges e propõe nova definição sobre o fenômeno das isenções tributárias. Assevera

que esses autores, ao afirmarem que a regra de isenção incide para que a de tributação não possa incidir, outorgam maior celeridade à norma de isenção em relação à de tributação. Há, na verdade, uma inversão da dinâmica de juridicização do evento, que deixa de sofrer o impacto da regra tributante para que, primeiramente, a norma de isenção incida (2011, p. 566).

Carvalho censura também a definição de isenção como hipótese de não incidência juridicamente qualificada da norma de tributação. Esta definição, para o autor, “Padece do vício da definição pela negativa e não explica como se dá a harmonização com a norma de incidência tributária [...] que se antecipa à de tributação, para impedir que, do fato, exsurja o dever de recolhimento do tributo” (2011, p. 566).

Régnier aceita com reservas a conceituação das isenções como hipótese de não incidência juridicamente qualificada. Para o autor, essa teoria contradiz o conceito de incidência inseparável de qualquer norma jurídica que pretenda produzir efeitos jurídicos. Ou a norma incide e irradia efeitos, ou não incide e não produz efeitos. A expressão “hipótese de não incidência” não é aceitável porque tem como hipótese de incidência a própria negação do conceito de incidência, isto é, possui caráter de negatividade. Admitir essa definição é estar diante de uma total inversão do mundo jurídico, em que toda a legislação deveria voltar-se para formulações hipotéticas negativas, o que seria demasiadamente ilógico, finaliza o autor (1975, p. 60-61).

A proposta teórica de Borges não pretende ser a mais correta, a melhor ou a definitiva. É, na verdade, uma teoria de circunstância, como diz o autor em prefácio de sua obra (2007, p. 12), pois é reação provocada pela tese tradicional, que, para o autor, era fundada em contingências equivocadas. É teoria que aguarda uma efetiva superação científica (2007, p. 204).

### **1.1.3 Isenção como mutilação parcial da norma de incidência tributária**

Paulo de Barros Carvalho discorre sobre a fenomenologia das isenções tributárias e propõe nova tese sobre o fenômeno. Inicia seu pensamento

afirmando que as normas de isenção pertencem à classe das regras de estrutura, enquanto a regra-matriz de incidência tributária é regra de comportamento (2011, p. 567). Lembra que regras de estrutura estão relacionadas ao processo legislativo, à produção, à modificação ou à expulsão de regras do sistema, bem como prescrevem o relacionamento que a normas de conduta devem manter entre si. Já as normas de comportamento são aquelas dirigidas diretamente à conduta das pessoas, a relações intersubjetivas (2011, p. 567).

A regra de isenção está contida em regras de estrutura porque gera modificações em outras normas, no caso, na regra-matriz de incidência tributária, e não diretamente no comportamento das pessoas; apenas reflexamente irá atingir a conduta humana (CARVALHO, 2011, p. 568). O autor prossegue e afirma que “[...] a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, *parcialmente*” (2011, p. 568, grifo do autor).

Desta forma, não há cronologia entre a incidência da norma de isenção e a norma de tributação, porque a norma isentiva opera uma subtração de parte do campo de abrangência da norma tributária exclusivamente no plano normativo, sem se misturar com a realidade social (CARVALHO, 2011, p. 575). Não há constituição de relação jurídica, como a obrigação tributária, porque antes disso houve “mutilação” parcial da norma tributária pelo choque, no campo normativo, com a norma isentiva.

A norma isentiva gera uma inibição parcial do campo de abrangência da norma tributária. É subtração parcial porque “[...] não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema” (CARVALHO, 2011, p. 568). Essa inibição parcial da regra-matriz tributária, continua o autor, pode ocorrer de oito maneiras distintas:

*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 consequente*

- e) atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito ativo;
- f) atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito passivo;
- g) atingindo-lhe o critério quantitativo, pela base de cálculo;
- h) atingindo-lhe o critério quantitativo, pela alíquota (p. 570, grifos do autor).

São oito formas diferentes, quatro pela hipótese e quatro pelo consequente, de que o legislador dispõe para atingir um único objetivo, que é paralisar a atuação da regra-matriz de incidência tributária, fenômeno esse denominado de isenção (CARVALHO, 2011, p. 573).

A tese de isenção tributária trazida por Paulo de Barros Carvalho pode ser sintetizada, segundo Roque Antonio Carrazza, da seguinte forma: “*isenção é a limitação do âmbito de abrangência de critério do antecedente ou do conseqüente da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça (naquele caso abrangido pela norma jurídica isentiva)*” (2010, p. 915, grifos do autor).

A teoria inovadora trazida por Barros Carvalho não parece negar a tese nuclear do pensamento de Souto Maior Borges. A conceituação da isenção como hipótese de não incidência da norma tributária, apesar de criticada por alguns autores, como Barros Carvalho, pelo motivo de padecer do vício da definição pela negativa, parece superar as críticas, como bem expõe Souto Maior Borges com coerentes argumentos<sup>4</sup> (2007, p. 201-208). As duas teorias, ao contrário de se combaterem, são conciliáveis, ou, como diz Roque Carrazza, “[...] os dois conceitos (o de Souto Maior e

---

<sup>4</sup> Souto Maior Borges rebate as críticas de que a definição por ele proposta estaria contaminada pelo vício lógico das definições pela negativa com vários argumentos e afirma, ao fim, que a teoria saiu fortalecida da tentativa de refutação (2007, p. 204). No raciocínio do autor, dá-se relevo às seguintes passagens: “[...] a definição que formulei é destinada a um conjunto limitado (finito: diriam os lógicos) de normas bem demarcado: as normas isentantes em sua relação com as normas obrigacionais tributárias. Porque não se trata genericamente de normas, mas especificamente de *normas obrigacionais tributárias*, todas elas podem ser abrangidas, sem contra-indicação [sic] lógica, pela negação” (2007, p. 203, grifos do autor); “A regra que sustenta não deve ser a definição formulada pela negativa comporta outros temperamentos, e dentre eles a de que ela é aceitável quando pode a definição ser reduzida a um enunciado afirmativo. Pois bem: se afastada a literalidade da expressão: ‘hipótese de não-incidência [sic] da norma tributária’ ela pode ser reconduzida a estoutra: ‘hipótese de incidência da isenção’. Nenhuma definição, portanto, pela negativa, insista-se” (2007, p. 204); “De todo o exposto, a consequência resulta: declarou-se o que a isenção não era (hipótese de incidência tributária), mas estava implícito o que ela era (hipótese de incidência da norma isentante). As duas explicações, positiva e negativa, se completam” (2007, p. 204).

o de Barros Carvalho) não se excluem; antes, se completam. Apenas captam o fenômeno da isenção tributária por ângulos diversos. Conjugados, permitem uma melhor visualização deste interessante e ainda tão pouco explorado assunto” (2010, p. 918).

## **1.2 A regra-matriz de incidência tributária e a norma de isenção**

Paulo de Barros Carvalho aprofunda a análise da norma jurídica e desenvolve teoria para explicar a regra-matriz de incidência tributária. Invocando as lições de Lourival Vilanova sobre a definição de norma jurídica, o autor desenvolve concepção da regra matriz de incidência – é “[...] esquema lógico que revela a presença de um juízo condicional, em que se conjuga uma hipótese, suposto ou antecedente a um mandamento, uma consequência ou estatuição” (1996, p. 49).

A norma jurídica é composta por duas partes: uma hipótese (suposto ou antecedente) e uma consequência (mandamento ou consequente). A hipótese descreve um fato hipotético, por isso é denominada como descritor, proposição hipótese ou antecedente normativo. Já a consequência prescreve a relação jurídica que irá surgir com a ocorrência da hipótese, sendo denominada de prescritor, proposição relacional, proposição tese ou consequente normativo (CARVALHO, 1996, p. 50).

Na hipótese, estariam presentes: a) um critério material – descrição do comportamento de uma pessoa por meio de um verbo e um complemento; b) um critério espacial – delimitação territorial, no espaço; c) um critério temporal – delimitação no tempo. Já no consequente normativo, haveria: a) um critério pessoal – formado pelo sujeito ativo, credor da obrigação, e pelo sujeito passivo, devedor; b) um critério quantitativo – determinação do valor do tributo devido mediante a utilização de base de cálculo e alíquota (CARVALHO, 1998b, p. 80-81).

Muitas vezes a lei tributária não é organizada a ponto de se perceber com clareza os critérios da regra-matriz de incidência tributária. É necessário o estudo da lei tributária e o trabalho de separação dos critérios formadores da norma-padrão em

antecedente e conseqüente para, ao fim, chegar-se à regra-matriz de incidência tributária (CARVALHO, 2011, p. 414-415). Esse esquema da regra-matriz de incidência tributária permite a análise pormenorizada da norma tributária de forma prática, simplificada e quase imediata, sendo extremamente útil na fenomenologia da incidência das leis tributárias (CARVALHO, 2011, p. 419).

Elucida-se a esquematização pensada por Barros Carvalho por meio de exemplo do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados – incidente sobre a industrialização de produtos. Nesse imposto, de acordo com o CTN<sup>5</sup>, a hipótese será:

- *Critério material*: industrializar (verbo) produtos (complemento);
- *Critério espacial*: qualquer lugar do território nacional;
- *Critério temporal*: momento da saída do produto industrializado do estabelecimento industrial;

E o conseqüente:

- *Critério pessoal*: o sujeito ativo é a União Federal e o sujeito passivo é aquele que promoveu a operação de industrialização;
- *Critério quantitativo*: a base de cálculo é o valor da operação pela qual o produto deixou o estabelecimento industrial, enquanto a alíquota será aquela prevista na tabela do imposto (CARVALHO, 1996, p. 50, grifos do autor).

A realização da hipótese (dos critérios material, espacial e temporal) gera a ocorrência do conseqüente, automaticamente. Se ocorrer o antecedente, *deve-ser* a consequência, nos limites estabelecidos na lei (CARVALHO, 2011, p. 416).

Quando há previsão no ordenamento jurídico de uma norma tributária isentiva, esta atuará, com relação à regra-matriz de incidência tributária, de forma a inibir um ou mais de seus critérios, sempre de forma parcial. A norma isentiva atua contra a regra-matriz apenas nos critérios que prevê, de forma a limitar a abrangência da norma tributária somente em determinadas situações, com a finalidade de impedir que o tributo nasça em certos casos particulares. O objetivo da norma isentiva é, portanto, preciso: mutilar a regra-matriz de incidência tributária parcialmente (CARVALHO, 1998a, p. 157).

---

<sup>5</sup> As disposições referentes ao IPI encontram-se disciplinadas na Seção I do Capítulo IV do Título III do CTN (arts. 46 a 51).

A norma isentiva, que, portanto, possui objetivo determinado – inibir a funcionalidade da regra-matriz de incidência tributária em determinadas situações –, só se presta a essa fim. Não atinge a regra-matriz como um todo; esta continua atuando normalmente para os demais casos não previstos na isenção. A norma isentiva não alcança, igualmente, a regra-matriz de direito ao crédito (CARVALHO, 1998a, p. 157).

O direito ao crédito, como ao longo deste estudo se demonstra, é independente da regra-matriz de incidência tributária porque decorre da regra constitucional da não cumulatividade. Assim, a norma isentiva não prejudica o direito ao crédito porque atua contra a norma-padrão tributária, que nada tem a ver com a regra-matriz de direito ao crédito (CARVALHO, 1998, p. 158). A questão da autonomia da regra de direito ao crédito em face da norma de incidência tributária é mais bem desenvolvida na extensão desse trabalho, em tópico específico.

### **1.3 Isenções e figuras jurídicas afins: imunidade, não incidência e alíquota zero ou não tributado**

Inicialmente, faz-se uma ressalva. É importante deixar claro que muitas vezes o legislador cria normas inibidoras de critérios da regra-matriz de incidência tributária, criando verdadeiras isenções e imunidades, sem, contudo, denominá-las assim. “De nada adianta o legislador dar nome diverso às entidades que cria [...]” (ATALIBA, 2010, p. 139), visto que não é a nomenclatura que irá alterar a natureza jurídica do instituto. “Somente o exame da norma tributária dirá qual a sua natureza jurídica” (CASSONE, 2010, p. 132).

A definição dos institutos que se assemelham à isenção, como imunidade, não incidência e alíquota zero ou não tributado (NT), é importante, no presente trabalho, para que haja a diferenciação entre essas figuras tributárias e melhor caracterização da isenção. Busca-se dar relevo às principais diferenças entre esses institutos, sem, contudo, aprofundar-se no tema, visando-se, com isso, a melhor delimitar e compreender as isenções tributárias.

### 1.3.1 Imunidade

A imunidade tributária é norma que estabelece limitação à competência tributária dos entes públicos (RÉGNIER, 1975, p. 75). É norma de incompetência que limita e modela a competência de cada ente político da federação (BALEEIRO, 2010, p. 921). Já a isenção pressupõe a competência tributária, pois só pode ser instituída pelo ente que detém a competência legislativa para tributar aquela situação (BALEEIRO, 2010, p. 921).

A distinção entre a imunidade e a isenção é que esta é norma qualificada pela lei, enquanto que aquela é norma qualificada pela Constituição, sendo a distinção pela hierarquia normativa a principal diferença entre os dois fenômenos (COÊLHO, 2010, P. 135). A imunidade é caracterizada por decorrer de norma de categoria superior, de norma constitucional que impede a incidência da tributação sobre determinados fatos ou pessoas. Pode ser caracterizada, ainda, como uma forma qualificada de não incidência, porque a lei tributária é impedida de incidir por determinação de norma constitucional (MACHADO, 2010, p. 243-244).

Por outro lado, Paulo de Barros Carvalho critica o “estado de calma” da doutrina em torno da definição da imunidade tributária e afirma que o instituto deve ser sobrepensado. Após efetuar avaliação crítica das várias conceituações doutrinárias conhecidas sobre a imunidade, o autor assevera que as imunidades tributárias, assim como as isenções, são normas de estrutura, ou seja, são normas jurídicas que dispõem sobre a construção de outras normas. A regra imunizante é, além disso, norma constitucional de demarcação da competência tributária, pois determina as limitações materiais e formais da atividade legislativa dos entes políticos, diferente do preceito isentivo, que se estabelece no plano da legislação ordinária (CARVALHO, 2011, p. 221-239).

### **1.3.2 Não incidência**

A não incidência ocorre “[...] quando os requisitos previstos na lei tributária não se verificam concretamente, de modo que não surge para o contribuinte a obrigação tributária” (BORGES, 2007, p. 183). É conceito relacionado ao de incidência: quando a lei prevê determinado fato e ele ocorre concretamente, dá-se a incidência; quando, ao contrário, o fato que ocorre concretamente não é enquadrável em nenhuma hipótese legal, ocorre a não incidência (BORGES, 2007, p. 184).

Destaca-se o pensamento de Alfredo Augusto Becker sobre a não incidência, pois parece esclarecer bem a questão: “[...] a expressão ‘caso de não-incidência’ [sic] significa que o acontecimento dêste [sic] ou daqueles fatos são insuficientes, ou excedentes, ou simplesmente estranhos para a realização da hipótese de incidência da regra jurídica de tributação” (1972, p. 276).

A não incidência, porque situada fora do campo de abrangência da lei tributária, não pode ser considerada como um direito daquele contribuinte que está fora da área de alcance da lei tributária. Como é estranha ao mundo jurídico tributário, dela não se originam direitos. Contudo, se a não incidência for juridicamente qualificada, por norma legal ou constitucional, há direito do contribuinte à não incidência, pois se estaria, na verdade, diante de casos de isenção ou imunidade (BORGES, 2007, p. 185).

A não incidência pode ser, então, assim classificada: não incidência pura e simples, quando resulta da inocorrência do suporte fático da tributação; ou não incidência qualificada, quando existe norma constitucional – imunidade tributária – ou legal – isenção tributária – afirmando que não ocorre a norma de incidência da regra tributária (BORGES, 2007, p. 155).

### **1.3.3 Alíquota zero ou não tributado**

É facultado ao poder executivo, nos termos e condições legais, alterar as alíquotas dos impostos sobre importação, exportação, produtos industrializados e

operações financeiras (art. 153, §1º, CF). O legislador vem utilizando muito essa autorização constitucional para reduzir a alíquota de certos tributos, especialmente o IPI, a zero (alíquota zero), ou, simplesmente, dispor que determinados produtos são “não tributados” ou “livres” de tributação.

Duas posições doutrinárias se formaram com relação à significação da alíquota zero (ou não tributado) e sua relação com a isenção. O dissenso doutrinário é grande e remonta à época em que a alíquota zero surgiu pela primeira vez em sede constitucional (§2º do art. 22 da Constituição Federal de 1967).

A primeira corrente entende que nos casos de alíquota zero existe incidência da norma de tributação, mas, como a alíquota a ser aplicada é zero, haverá a nulificação do dever de pagar o tributo. A alíquota atua no mandamento da norma, no momento de se apurar o valor devido. Se é zero, nulifica o *quantum* devido e não há o que pagar (COÊLHO, 2003, p. 232).

Para essa corrente, alíquota zero e isenção são figuras distintas. Lembra Vittorio Cassone<sup>6</sup>, ao enumerar as diferenças entre os dois fenômenos, que a alíquota zero é tributação, pode ser estabelecida e alterada por decreto e possui finalidade regulatória. Já a isenção é desoneração que só pode ser concedida ou modificada por meio de lei (2010, p. 133). Sacha Calmon Navarro Coêlho distingue a isenção da alíquota zero pelo fato de “[...] a previsão isencional relacionar-se com a hipótese de incidência da norma (construção jurídica do fato gerador) e a alíquota zero ligar-se à descrição do dever tributário, atribuindo-lhe conteúdo de gratuidade” (2003, p. 230). Entre autores que distinguem a isenção da alíquota zero, além dos já citados, destacam-se Hugo de Brito Machado<sup>7</sup> e Ricardo Lobo Torres<sup>8</sup>.

---

<sup>6</sup> Cassone distingue a alíquota zero da isenção, mas assevera que nos dois institutos há direito à manutenção do crédito (2010, p. 135).

<sup>7</sup> Machado diferencia a isenção da alíquota zero com relação à operação da não cumulatividade no IPI. Na aquisição de insumo isento, o adquirente tem direito à compensação do crédito, pois só assim haveria a preservação da eficácia jurídica da norma isentiva. Já na aquisição de produtos com alíquotas reduzidas a zero, ou produtos não tributados, não há direito ao crédito. A justificativa do autor é que as alíquotas são expedientes que devem ser utilizados para a realização do princípio da seletividade, enquanto que as isenções não possuem qualquer relação com o referido princípio (2010, p. 352-353).

<sup>8</sup> Para Torres, “A isenção [...] é uma autolimitação do poder tributário e opera pela suspensão da eficácia da norma de incidência. Na alíquota zero a norma de incidência permanece íntegra e há apenas suspensão de um dos seus elementos quantitativos. O fato gerador, que se compõe de vários elementos

A segunda corrente doutrinária afirma que nos casos de alíquota zero não ocorre a incidência da norma tributária, pois a redução da alíquota a zero gera a supressão do critério quantitativo do consequente. Qualquer que seja a base de cálculo, o resultado será zero, ou seja, não haverá objeto (CARVALHO, 2011, p. 570). Não existindo objeto, ocorre a mutilação da regra-matriz tributária e, logo, não há surgimento de obrigação tributária.

Desta forma, para esse segundo entendimento, a alíquota zero atua para inibir a funcionalidade da regra-matriz tributária ao aniquilar o critério quantitativo do consequente. Ao impedir o surgimento da obrigação tributária, a alíquota zero se assemelharia à isenção. Para José Souto Maior Borges, as expressões “livre de direitos”, “não tributado” (NT) e alíquota zero são verdadeiras isenções, pois, onde está o mesmo regime exoneratório, está a mesma categoria dogmática (1999, p. 155). Outros autores, como Aliomar Baleeiro<sup>9</sup>, Aurélio Pitanga Seixas Filho<sup>10</sup>, Roque Antonio Carrazza<sup>11</sup> e Paulo de Barros Carvalho<sup>12</sup> compartilham semelhante opinião.

---

(objeto, sujeito, alíquota, base de cálculo) sofre a nulificação de um de seus elementos, a alíquota, que desce a zero” (2010, p. 315). O problema que surge, continua o autor, seria o do aproveitamento do crédito fiscal decorrente da aplicação da alíquota zero ou da isenção. A solução, no entanto, deve ser a mesma para ambos os institutos – a impossibilidade de manutenção do crédito, explica o autor (2010, p. 315).

<sup>9</sup> Baleeiro critica a primeira corrente, firmando que a “nulificação” da tributabilidade, ou do dever tributário, nega o conceito de tributo existente no CTN, pois não é concebível o surgimento de um tributo que não é dever, que não é compulsório e pecuniário. A consequência principal dessa nova concepção de tributo é o enfraquecimento dos princípios da legalidade e anterioridade tributária. Desta forma, o autor refuta a diferenciação entre alíquota zero e isenção e sustenta que os dois institutos possuem a mesma natureza jurídica. Alíquota zero é o mesmo que isenção (2010, p. 930).

<sup>10</sup> Diz o autor: “Como a redução para alíquota zero é uma hipótese de isenção objetiva de abrangência máxima [...], pode o Poder Executivo, nas condições e limites fixados na lei delegante, conceder, também, redução total da carga tributária para os impostos já mencionados, através da técnica isencional [...]” (1989, p. 74).

<sup>11</sup> Carrazza não aprofunda a análise do tema, mas, ao explicar a seletividade do IPI, extrai-se de seu pensamento que a isenção e a alíquota zero são situações de não incidência da exação. Parece, para o autor, que a alíquota zero seria um dos meios de se obter a isenção. Veja-se: “Para alcançar-se a isenção tributária vários caminhos jurídicos podem ser percorridos. Um deles é o da adoção da chamada *alíquota zero*. De fato, reduzindo-se a alíquota do tributo ao valor *zero*, não surgirá nenhuma quantia a pagar” (2010, p. 104, grifos do autor).

<sup>12</sup> Carvalho esclarece que a alíquota zero é expediente legislativo que aniquila o critério quantitativo do consequente da regra-matriz do IPI. Explica que “[...] um preceito é dirigido à norma-padrão, investindo contra o critério quantitativo do consequente. Qualquer que seja a base de cálculo, o resultado será o desaparecimento do objeto da prestação. Que diferença há em inutilizar a regra de incidência, atacando-a num critério ou noutro, se todos são imprescindíveis à dinâmica da percussão tributária? Nenhuma. No entanto, o legislador designa de isenção alguns casos, porém, em outros, utiliza fórmulas

Os principais efeitos econômicos da alíquota zero, produto não tributado, isenção e imunidade são idênticos, ou seja, os três institutos geram desoneração tributária (COELHO, 2010, p. 152). O problema que se põe não é a identidade de regime exoneratório entre os institutos, como lembra Souto Maior Borges (1999, p. 155), ou a reunião deles sob o regime jurídico da isenção. A consequência maior é saber se na ocorrência dessas categorias desonerativas afins haverá o direito de crédito.

Para a finalidade deste estudo, a isenção é o que interessa. Por isso, deixa-se de aprofundar o exame dos institutos desonerativos afins e passa-se a analisar a não cumulatividade nas isenções tributárias do Imposto sobre Produtos Industrializados, especialmente no que se refere à relação de direito ao crédito.

---

estranhas, como se não se tratasse do mesmo fenômeno jurídico” (2011, p. 570). Finaliza declarando que a alíquota zero “é um caso típico de isenção: guarda-lhe a natureza e mantém-lhe as aparências” (2011, p. 573).

## **2 O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E A NÃO CUMULATIVIDADE**

O Imposto sobre Produtos Industrializados encontra na Constituição Federal a determinação das suas características fundamentais. Entre elas, destaca-se regra peculiar que lhe é imposta: a não cumulatividade. Esta, como se comprova ao longo deste estudo, é regra constitucional de observância obrigatória tanto para o IPI quanto para as isenções tributárias desse imposto.

Observa-se que é diretamente da regra constitucional da não cumulatividade que advém o direito de crédito em operações isentas de IPI. Em vista disso, analisa-se neste capítulo, primeiramente, o Imposto sobre Produtos Industrializados e, em um segundo momento, a não cumulatividade.

### **2.1 O Imposto sobre Produtos Industrializados**

O IPI é tributo que possui suas características essenciais determinadas na Constituição: a não cumulatividade e a seletividade. Em vista disso, as isenções do IPI igualmente obedecem a esses ditames constitucionais: são não cumulativas e seletivas. É também na CF que a regra-matriz do IPI encontra seu fundamento de validade e, por isso, a análise desse imposto deve ter como ponto de partida a própria CF. Assim, neste tópico, faz-se, inicialmente, breve exposição histórica do IPI; após, adentra-se na extrafiscalidade seletiva do imposto; e, por fim, analisa-se o esquema de sua regra-matriz de incidência tributária.

#### **2.1.1 Breve histórico**

O imposto sobre produtos industrializados passa a surgir no direito tributário com a reforma tributária de 1965, por meio da Emenda n. 18 à Constituição de

1946, quando substitui o antigo imposto sobre consumo de mercadorias. Na verdade, o IPI recebeu apenas nova denominação, visto que possui as mesmas características do antigo imposto sobre consumo (BALEEIRO, 2010, p. 335-336).

Contudo, as origens históricas do IPI remontam à época do período colonial brasileiro. O imposto sobre consumo era previsto na Carta Régia de 1662 e incidia, inicialmente, sobre açúcar e rolos de tabaco. Após, com a Carta Régia de 1692, passou a abranger o tabaco em pó e a aguardente brasileira (NOGUEIRA apud CELLA, 2006, p. 80).

Em 1889, o imposto sobre consumo representava em torno de 15% da receita da União e recaía sobre sal, fumo e rapé. Nessa época, buscava-se alargar a arrecadação tributária e, nessa fase da expansão do imposto sobre consumo, “[...] outros artigos foram incluídos na tributação: fósforo (1895), vinhos estrangeiros (1904), café torrado (1906), louças e vidros (1914), pilhas elétricas etc. É nítido que esta era a formação embrionária do que hoje conhecemos como Imposto sobre Produtos Industrializados” (AMED; NEGREIROS apud CELLA, 2006, p. 80-81).

Com a Constituição da República de 1934, a União recebeu a competência para instituir impostos sobre quaisquer mercadorias, exceto combustíveis, transformando o imposto sobre consumo em um imposto geral sobre quase todos os produtos consumidos. Visava-se, com isso, ao aumento da receita tributária da União (CELLA, 2006, p. 81).

O imposto sobre consumo, embrião do IPI, era multifásico<sup>13</sup> e cumulativo<sup>14</sup>, ou seja, era cobrado em cada etapa de produção e sem consideração da tributação anterior. “Superpunha-se assim o ônus tributário, sucessivamente, em cada etapa de produção. As roupas de confecção, p. ex., pagavam o imposto sobre o valor de venda, sem considerar-se que os tecidos, os botões, as linhas, fivelas, o zíper etc. já haviam suportado idêntico tributo” (BALEEIRO, 2010, p. 352).

---

<sup>13</sup> Multifásico ou plurifásico é o imposto que incide sobre várias etapas ou operações sequenciais em um ciclo produtivo, até chegar ao consumidor final. Já imposto monofásico, diferentemente, é o imposto que na ocorrência de sucessivas operações no ciclo econômico incide uma única vez, é prevista uma incidência única na legislação (CASSONE, 2010, p. 59).

<sup>14</sup> “Cumulativo é o imposto que incide em cada operação tributável, em que não é prevista compensação, dedução ou abatimento, em relação à operação anterior” (CASSONE, 2010, p. 59).

Os efeitos cumulativos da tributação trazem inconveniências graves: provocam injusta repercussão nos preços dos produtos para o consumidor final, pois a cada circulação da mercadoria de uma empresa para outra o preço sofre aumento; ocasiona a nova incidência do tributo na fase seguinte sobre o mesmo valor que fora tributado anteriormente – cumulatividade ou incidência em *cascata*; fere a neutralidade da concorrência e produz a verticalização das empresas, que buscam a concentração das várias fases de produção para evitar as cumulações (DERZI, 2011, p. 21).

Para evitar essa superposição, que encarecia o preço final do produto e provocava inflação, adotou-se a técnica da não cumulatividade. Primeiramente, a não cumulatividade era prevista em legislação ordinária (leis n. 297/56 e 4.502/64). Após, com a Emenda n. 18/65 à Constituição de 1946, ganhou amparo constitucional, tornando-se de observância obrigatória tanto para o IPI quanto para o antigo ICM (DERZI em nota atualizadora de BALEEIRO, 2010, p. 352-353).

A mesma emenda constitucional (EC n. 18/65) que introduziu a não cumulatividade na Constituição transformou o antigo imposto sobre consumo em imposto sobre produtos industrializados. A opção do legislador pela mudança do nome, esclarece Misabel Derzi, “[...] não foi por razões eminentemente técnicas voltadas a ajustar o nome ao formalismo jurídico. Antes por motivos psicológico-tributários, quer-se vincular o nome ao empresário, tornando-o pouco perceptível aos olhos dos consumidores-leigos e não empresários” (nota atualizadora de BALEEIRO, 2010, p. 336).

O IPI é imposto que onera os consumidores, e não os agentes da produção. O principal objetivo da não cumulatividade do IPI é possibilitar a transferência dos encargos tributários do produtor para o consumidor final, de modo que o agente econômico de produção antecipa o pagamento do imposto relativo às operações que pratica e, em um segundo momento, transfere o valor do débito tributário que arcou para o elo seguinte da cadeia de produção, até o consumidor final. É imposto, portanto, que onera o consumo, e não a produção. A impossibilidade da transferência do encargo pelo agente produtor quebra com a cadeia de débito-crédito, ofendendo a não cumulatividade (DERZI em nota atualizadora de BALEEIRO, 2010, p. 355-356).

A instituição da não cumulatividade ao IPI pelo legislador constituinte “[...] teve em mira favorecer o contribuinte (de direito) deste tributo, aliviando a pressão sobre seus custos de produção, o que, em última análise, reverte em prol do consumidor final (contribuinte de fato)<sup>15</sup>, mediante a determinação de preços menos onerados pela carga fiscal” (BOTTALLO, 2002, p. 45). Nota-se que a não cumulatividade, ao permitir a transferência dos encargos tributários da produção, visa, ao fim, a desonerar os custos de produção para que haja a diminuição do preço final do produto, que chega ao consumidor livre de pressões fiscais.

A Constituição mantém a obrigatoriedade de observância da não cumulatividade, dispondo que o IPI “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores” (art. 153, § 3º, II). Além disso, estabelece que o IPI “será seletivo em função da essencialidade do produto” (art. 153, § 3º, I). Percebem-se, então, as duas principais características do IPI: a não cumulatividade e a seletividade, que devem ser observadas conjuntamente.

### 2.1.2 A extrafiscalidade e a seletividade

Os tributos, em sua maioria, possuem função predominantemente fiscal, ou seja, têm como principal objetivo a arrecadação de recursos financeiros para

---

<sup>15</sup> As expressões “contribuinte de direito” e “contribuinte de fato” são derivadas da classificação dos impostos em diretos e indiretos. É classificação econômica, não jurídica, muito criticada por alguns autores, como Geraldo Ataliba e José Souto Maior Borges, mas tem importância, no Brasil, para interpretar normas de isenção, pela considerável repercussão da carga tributária à pessoa que a suportará (ATALIBA, 2010, 143). Assim, classificando-se economicamente os impostos, admitem-se impostos diretos e indiretos. Diretos são impostos de incidência direta, isto é, a pessoa eleita pela lei tributária como sujeito passivo (contribuinte de direito) é a mesma que paga e suporta o imposto. Indiretos, ao contrário, são impostos de incidência indireta, ou seja, o contribuinte eleito juridicamente como sujeito passivo transfere a carga tributária para terceiro (contribuinte de fato), que suporta em definitivo o tributo. Com relação a esse terceiro ocorre a incidência econômica, ou repercussão econômica do imposto (ROSA JUNIOR, 2006, p. 295-296). Esse fenômeno de transferência do ônus tributário a terceiros denomina-se repercussão econômica do tributo e “[...] processa-se geralmente através dos mecanismos de formação de preços, aos quais se incorpora a parcela correspondente ao valor do tributo, nas diversas etapas dos ciclos de produção, industrialização e comercialização de bens. A repercussão ou translação (*shifting*, dos ingleses, *Ueberwälzung*, dos alemães) é, assim, a transferência do ônus tributário do contribuinte de direito (*de jure*) para o contribuinte de fato (*de facto*)” (BORGES, 2007, p. 188, grifos do autor).

que o Estado cumpra a sua finalidade – a satisfação das necessidades públicas. Contudo, existem tributos essencialmente extrafiscais. A função extrafiscal caracteriza-se pela instituição de tributo com finalidade de intervenção no domínio econômico ou social, objetivo diverso da simples arrecadação de recursos financeiros (ROSA JÚNIOR, 2006, p. 181). Hoje, dificilmente a função de um tributo é apenas arrecadatória ou somente extrafiscal. Há predominância de uma ou outra, mas as duas funções estão presentes na maioria dos tributos (MACHADO, 2010, p. 74).

O outrora imposto sobre consumo, atual IPI, foi o tributo que mais se expandiu no âmbito da Constituição de 1891, tornando-se o tributo mais produtivo do país (BALEIRO, 2010, p. 336). Verificava-se, nessa época, a crescente necessidade arrecadatória do Estado e a utilização do IPI como instrumento de consecução desse fim. A função do imposto era, dessa forma, essencialmente fiscal.

O IPI deixa de ser o imposto mais rendoso do país somente em 1975, quando o Imposto de Renda o supera em termos arrecadatórios (MOREIRA, 2011, p. 57). Em 1985, conforme dados divulgados pela Receita Federal Brasileira, era o terceiro imposto mais rentável. Já em 2011, o IPI representou apenas 4,84% do total da arrecadação federal (RECEITA FEDERAL DO BRASIL). Percebe-se que o IPI, ao contrário da maioria dos tributos, que são predominantemente fiscais, é essencialmente instrumento de extrafiscalidade, condição imposta pela Constituição Federal no art. 153, § 3º, I que o obriga a ser seletivo em função da essencialidade do produto (CARRAZZA; BOTTALLO, 2008, p. 107). A CF pretendeu “[...] que o IPI funcionasse como tributo de função extrafiscal proibitiva, tributando pesadamente os denominados artigos de luxo, ou supérfluos, como os perfumes, por exemplo, e também aqueles de consumo desaconselhável, como as bebidas e os cigarros” (MACHADO, 2010, p. 346-347).

A função extrafiscal do tributo, como visto, é aquela que objetiva a outras finalidades que não a arrecadatória, é a utilização do tributo como forma de regular comportamentos, incentivando ou desestimulando condutas (MELO, 2009, p. 215). No IPI, a utilização da extrafiscalidade é feita de modo particular: deve obediência à seletividade. Esta, por sua vez, é a tributação na razão inversa da necessidade dos

produtos. Quanto mais essenciais os produtos para as necessidades básicas da população, menor deverá ser a carga tributária de IPI; e quanto menos indispensáveis os produtos, ou mais supérfluos, maior deverá ser o ônus tributário do IPI (VIEIRA, 1993, p. 127).

A extrafiscalidade do IPI, em decorrência do texto constitucional (art. 153, § 3º, I), está intimamente relacionada à seletividade, e a esta se reduz. A discricionariedade do legislador infraconstitucional na instituição desse imposto é muito restrita, porquanto a CF obriga à seletividade. Desta forma, o IPI somente pode ser utilizado para fins extrafiscais na medida em que for seletivo (DERZI em nota atualizadora de BALEEIRO, 2010, p. 349).

A utilização da seletividade pelo legislador como instrumento de extrafiscalidade inerente ao IPI não é opcional, é de obediência obrigatória, é verdadeiro poder/dever (CARRAZZA; BOTTALLO, 2008, p. 108). As alíquotas, ou qualquer outra modificação que importe alteração no valor a pagar do IPI, deverão, portanto, variar em função da essencialidade dos produtos, sob pena de inevitável inconstitucionalidade (CARRAZZA, 2010, p. 105; PAULSEN, 2010, p. 295).

A seletividade é meio de implantação da extrafiscalidade no IPI e, “sua efetiva realização [...] poderá ser buscada mediante a utilização de quaisquer técnicas que possam redundar na modificação quantitativa da carga tributária: sistema de alíquotas diferenciadas, variação de bases de cálculo, criação de incentivos fiscais e semelhantes” (BOTTALLO, 2002, p. 64).

As isenções, como mecanismos de extrafiscalidade que são, atuam em função da natureza específica do tributo e, desta forma, realizam, no caso do IPI, a imposição constitucional da seletividade das alíquotas em função da essencialidade dos produtos tributados (CARVALHO, 1998a, p. 161). Desta forma, a instituição de isenções do IPI deve obedecer à seletividade, pois somente assim estarão em conformidade com o sistema constitucional. A isenção, como instrumento extrafiscal, deve ser, portanto, seletiva em razão da essencialidade do produto.

De outro lado, como o poder de isentar é o inverso do poder de tributar (BORGES, 2007, p. 31), a isenção do IPI deve também observar aos princípios

e regras sujeitos à instituição do referido imposto, como a seletividade. Assim, por outro caminho, chega-se também à mesma conclusão: as isenções de IPI, assim como o imposto, devem ser seletivas.

### **2.1.3 A regra-matriz de incidência tributária do Imposto sobre Produtos Industrializados**

Como já visto no primeiro capítulo deste estudo, o esquema da regra-matriz de incidência tributária foi desenvolvido por Paulo de Barros Carvalho e é fórmula simplificadora que visa a reduzir as dificuldades de compreensão da figura tributária. Desse modo, é utilizada de forma tópica neste estudo.

As diretrizes normativas que conduzem à regra-matriz do IPI estão previstas no art. 153 da CF<sup>16</sup> e no art. 46 do CTN<sup>17</sup>. Em linhas gerais, ditam esses dispositivos que a instituição de impostos sobre produtos industrializados compete à União e esse imposto tem como hipóteses de incidência: (a) o desembaraço aduaneiro de produtos industrializados de procedência estrangeira e (b) a saída do produto industrializado do estabelecimento produtor. Deixa-se de fazer referência à arrematação de produtos industrializados em leilão (art. 46, III, CTN), visto que não mais admitida essa hipótese de incidência na legislação (art. 35 do RIPI – decreto n. 7.212/10).

Apesar de ser formalmente um único imposto, Paulo de Barros Carvalho afirma que o IPI possui duas regras-matrizes de incidência tributária: “[...] a que incide sobre a operação de industrialização e aquel’outra [sic] que alcança a importação de produtos industrializados do exterior, posto que não mais percute o tributo na arrematação de produtos industrializados levados a leilão” (1996, p. 50). A

---

<sup>16</sup> Art. 153 da CF: “Compete à União instituir impostos sobre: [...] IV - produtos industrializados; [...]”.

<sup>17</sup> Art. 46 do CTN: “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 artigo 51; III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão. Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”.

primeira hipótese, a regra-matriz que incide sobre a operação de industrialização, é a que interessa para este estudo e, por isso, é mais bem examinada.

A análise pormenorizada do IPI conduz à seguinte compreensão da sua regra-matriz: no antecedente, encontra-se a hipótese de alguém industrializar produtos (critério material) no território nacional (critério espacial), considerando-se acontecido o fato no momento em que os produtos deixem o estabelecimento industrial (critério temporal); no conseqüente, a União é o sujeito ativo e o sujeito passivo é aquele que promoveu a operação de industrialização (critério pessoal), e a quantia devida é aquela resultante da multiplicação do valor do produto no momento da saída do estabelecimento produtor pela alíquota prevista em lei (critério quantitativo – base de cálculo e alíquota) (CARVALHO, 1996, p. 51).

Há divergências na doutrina acerca da composição do critério material da norma-padrão de incidência tributária do IPI, motivo pelo qual se faz breve análise do assunto.

Eduardo Domingos Bottallo, lembrando os ensinamentos de Geraldo Ataliba, explica que o IPI incide sobre *operações* de industrialização e, “Nos termos da Constituição, ele deve ter por hipótese de incidência o fato de alguém industrializar produto e levá-lo para além do estabelecimento produtor, por força da celebração de um negócio jurídico translativo de sua posse ou propriedade” (2002, p. 35).

José Eduardo Soares de Melo compartilha da opinião de Eduardo Domingos Bottallo e esclarece que a materialidade do IPI não pode ser verificada apenas na existência do bem produzido (produto industrializado) ou somente no ato de elaboração do produto (industrialização). É necessária a realização de negócio jurídico que tenha como objeto produto industrializado. Faltando o produto industrializado ou a operação jurídica (de transferência da posse ou propriedade do bem), não há fato gerador de IPI. Para a configuração do IPI, são necessários, portanto, dois requisitos: a existência do produto industrializado e um negócio jurídico (2009, p. 53).

Para os autores, no núcleo do critério material da regra-matriz do IPI encontra-se a realização de negócio jurídico que tenha por objeto produto industrializado. Desta forma, a saída do estabelecimento produtor a ser considerada apta

a gerar a incidência da norma padrão do IPI é somente aquela realizada por força de um negócio jurídico. Logo, pode-se afirmar que o critério temporal não abarca a simples saída do produto do estabelecimento produtor; admite, somente, a saída realizada em razão de negócio jurídico translativo de posse ou propriedade (ATALIBA *apud* BOTTALLO, 2002, p. 38; BOTTALLO, 2010, p. 42; MELO, 2009, p. 53-54).

José Souto Maior Borges possui entendimento peculiar em relação à definição do critério material do IPI, opinião singular que merece relevo neste estudo. Para o autor, o produto industrializado entra na composição do critério material da regra-matriz do IPI, porém não é suficiente para o surgimento da relação obrigacional tributária. É necessária, além do produto industrializado, a agregação de valor ao produto, e isso é decorrência lógica da incumulatividade, regra que em linguagem doutrinária significa valor acrescido (1999a, p. 169).

Explica o autor que “[...] não basta para a exigibilidade do IPI a operação de circulação com o produto industrializado. É preciso que ocorra, em cada etapa da circulação, uma agregação (não uma simples adição) de valor ao produto tributado, pressuposto necessário à aplicação da regra da incumulatividade” (BORGES, 1999a, p. 170). Conjugando-se o suporte fático do IPI (art. 153, IV, CF) com a incumulatividade desse imposto (art. 153, § 3º, II, CF) chega-se à inevitável conclusão: o IPI incide sobre produto industrializado + agregação de valor. Não incide, portanto, sobre operações de industrialização, porém sobre o produto industrializado (BORGES, 1999a, p. 170).

Esclarece o autor anterior, ainda, que, apesar de a agregação de valor integrar a materialidade do imposto, “O IPI não tem como base de cálculo o valor agregado, mas o valor da operação ou o preço da mercadoria, tal como no ICMS” (BORGES, 1999a, p. 171). O valor agregado não é o “fato gerador” e “base de cálculo” do IPI; é necessária a existência de produto industrializado e agregação de valor conjuntamente para a ocorrência do fato gerador do tributo. Em outras palavras: a base de cálculo do IPI é o preço ou valor da operação, que é formado por componentes de agregação de valor que lhe se incorporam (BORGES, 1999a, p. 171).

Desta forma, pode-se afirmar que José Souto Maior Borges entende que o IPI é imposto sobre valor agregado, e esta característica é decorrência direta da regra constitucional da não cumulatividade. Apesar de qualificar o IPI como imposto sobre valor agregado, o autor ressalta que a agregação de valor não é a base de cálculo integral do IPI, é parte do critério material da regra-matriz do imposto. A base de cálculo é, ainda, o preço de saída do produto do estabelecimento produtor.

A não cumulatividade de que decorre a teoria do valor agregado no IPI, segundo José Souto Maior Borges, leva à conclusão do reconhecimento de crédito de isenções desse tributo em etapa antecedente da cadeia produtiva. Para o autor, nas isenções ocorre a agregação de valor ao produto, mas o tributo é inexigível por força da lei isentiva; na etapa subsequente, porque houve valor adicionado ao produto, é legítima a pretensão de exigência do imposto apenas sobre o valor agregado. O direito ao crédito não decorreria do “pagamento” ou da “cobrança” do tributo na operação anterior, mas da agregação de valor na operação isenta (BORGES, 1999a, p. 170-171).

As conclusões a que chega José Souto Maior Borges decorrem de interpretação da regra constitucional da não cumulatividade, mais bem estudada na sequência deste capítulo. Esclarece-se que maiores digressões sobre os critérios da regra-matriz incidência tributária do IPI, como, por exemplo, a definição do que seria produto industrializado ou até mesmo a análise da sujeição passiva, embora ensejem discussões consideráveis, não comportam exame neste estudo, sob pena de prolongamentos demasiados e consequente desvio do tema central deste estudo.

## **2.2 A não cumulatividade do Imposto sobre Produtos Industrializados**

A não cumulatividade do IPI tem sede constitucional e, em virtude disso, seu estudo deve ser direcionado pela Constituição. O art. 153, § 3º, II, CF determina que o IPI será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

A expressão “não cumulatividade” traz o significado de que um tributo incidente sobre várias etapas de um ciclo produtivo não pode incidir sobre cada uma dessas fases de maneira autônoma, acumulando-se cada incidência com as incidências anteriores, de modo que o tributo incida sobre ele mesmo (MACHADO, 2004, p. 70).

Paulo de Barros Carvalho afirma que

O princípio da não cumulatividade é do tipo limite objetivo<sup>18</sup>: impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos (2011, p. 220).

Para o autor, a não cumulatividade “Apresenta-se como técnica que opera sobre o conjunto das operações econômicas entre os vários setores da vida social, para que o impacto da percussão tributária não provoque certas distorções já conhecidas pela experiência histórica, como a tributação em cascata, com efeitos danosos na apuração dos preços e crescimento estimulado na aceleração inflacionária” (1998a, p. 156).

Sobre a finalidade da não cumulatividade, Leandro Paulsen afirma que é técnica de tributação que

Visa a impedir que as incidências sucessivas nas diversas operações da cadeia econômica de um produto impliquem um ônus tributário muito elevado, decorrente da múltipla tributação da mesma base econômica. Em outras palavras, consiste em fazer com que o IPI não onere, em cascata, a produção. Isso ocorreria caso o IPI pudesse ser cobrado, sem qualquer compensação, nas diversas saídas de produtos industrializados ocorridas numa cadeia de industrializações que geram um produto final [...] (2010, p. 298).

---

<sup>18</sup> Carvalho conceitua “limites objetivos” ao contrastá-los com “valores”. Estes últimos possuem os seguintes traços que permitem distingui-los dos limites objetivos: bipolaridade, implicação recíproca, necessidade de sentido ou referibilidade, preferibilidade, incomensurabilidade, tendência à graduação hierárquica, historicidade, necessidade de objetos para assumir objetividade e inexauribilidade. Em suma, possuem alta carga subjetiva, ao contrário dos limites objetivos. Estes últimos são de verificação pronta e imediata, pertencem ao mundo da objetividade, são de fácil verificação nos enunciados jurídicos. Contudo, os limites objetivos existem para realizar certas metas, as quais possuem a natureza de valores (1998a, p. 155-156).

A não cumulatividade visa, portanto, a favorecer o consumidor final, pois desonera a tributação sobre os custos de produção para que o preço final dos produtos chegue ao consumidor livre de pressões fiscais. Atuando, pois, diretamente sobre a produção, atinge indiretamente o consumidor final. Ao mesmo tempo em que beneficia o consumidor final, a não cumulatividade, ao permitir a transferência dos encargos tributários do produtor para o último consumidor, faz com este arque economicamente com o débito tributário total da cadeia. Em termos tributários, quem recolhe o imposto são os produtores; economicamente, quem arca são os consumidores finais. Em vista disso, deduz-se que o IPI onera o consumo, e não a produção.

A cláusula da não cumulatividade não é norma programática, de caráter recomendatório ou de feição didática, é diretriz constitucional imperativa. A sua observação não é faculdade discricionária do contribuinte ou do Estado; é, antes, obrigação incumbida a ambos (MELO, 1991, p. 85). É norma constitucional obrigatória e, em vista disso, não pode ter seu alcance restringido ou afastado por legislação infraconstitucional (BOTTALLO, 2002. p. 44).

A não cumulatividade não integra a estrutura do IPI, operacionalizando-se em momento posterior à incidência do imposto e ao surgimento do débito tributário. Não integra o critério quantitativo – aspecto da regra-matriz de incidência tributária –, pois o abatimento de créditos com débitos é elemento estranho à quantificação do tributo. Somente após a incidência do imposto e apuração do débito de IPI devido pelo contribuinte é que se faz a compensação de créditos e débitos (MELO, 1991, p. 87-88).

Um mesmo suporte fático, como, por exemplo, uma operação de compra e venda de produtos para industrialização, acarreta relações jurídicas diferentes e independentes para o direito tributário, em que há alternância entre credor e devedor: a relação entre a União e o vendedor do produto industrializado, como sujeitos ativo e passivo, respectivamente (relação decorrente da incidência da regra-matriz do IPI); e a relação do adquirente como detentor do direito de crédito para compensação com a União (relação jurídica que decorre diretamente da não cumulatividade). São relações

jurídicas autônomas e submetidas a princípios e critérios interpretativos diferenciados (ATALIBA; GIARDINO apud MELO, 1991, p. 87).

A figura da compensação é o instrumento pelo qual se operacionaliza a não cumulatividade (BOTTALLO, 2002, p. 44). O sistema compensatório é o escolhido pela Constituição para a realização da não cumulatividade e, por isso, deve ser estudado como ponto fundamental para a adequada compreensão do instituto. Antes, porém, deve-se perquirir sobre a natureza jurídica e a eficácia da norma não cumulativa.

### **2.2.1 A natureza jurídica e a eficácia da não cumulatividade**

Há grande discussão na doutrina sobre a natureza jurídica da norma não cumulativa. Alguns autores a compreendem como verdadeiro princípio constitucional. Outros, como regra jurídica.

Ao analisar a não cumulatividade sob a óptica constitucional, José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo afirmam que “A não-cumulatividade tributária, de fato, é um princípio jurídico constitucional. É um comando normativo repleto de valores extraídos dos anseios da sociedade constituída e permeado de forte conteúdo axiológico” (2004, p. 101). Após explicarem o significado de princípios<sup>19</sup>, os autores definem que a não cumulatividade é autêntico princípio constitucional, pois a sua extinção causaria abalo profundo na estrutura econômica estatal e, por consequência, também nas relações de consumo, produção de bens e prestação de serviços (2004, p. 100-101). Se fosse eliminada, a não cumulatividade ocasionaria um aumento artificial no preço dos produtos, em prejuízo do consumidor final (MELO, 2009, p. 166-167).

Por outro lado, outra corrente nega a natureza de princípio à não cumulatividade e a considera como simples regra. Como representante dessa corrente, José Souto Maior Borges ensina que

---

<sup>19</sup> Para os autores, princípios são vetores de conteúdo axiológico que têm origem na evolução de um povo; são essenciais a determinada sociedade e a supressão de qualquer princípio abala a estrutura de Estado na qual a sociedade se constitui (MELO; LIPPO, 2004, p. 100-101).

Se princípio constitucional fora, ela permearia todo o subconjunto das normas constitucional sobre matéria tributária, condicionando-lhes a exegese. Precisamente porque não o é, tais regras sobre 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 que são aplicáveis ao ICMS não se aplicam ao IPI (2007, p. 341, grifo do autor).

A compreensão da não cumulatividade como princípio ou como regra não modifica a sua natureza constitucional e seus efeitos. Seja princípio ou regra, a não cumulatividade possui hierarquia constitucional e não pode sofrer restrições de índole infraconstitucional (BORGES, 2007, p. 342). É a característica de maior relevo da não cumulatividade: a natureza constitucional.

É relevante salientar que a não cumulatividade é norma constitucional de eficácia imediata e plena, pois não depende de qualquer norma de hierarquia inferior para irradiar seus efeitos. Contudo, admite eventual regulamentação em legislação infraconstitucional, desde que não haja limitação de seu conteúdo, sentido e alcance. A regulamentação infraconstitucional não é integrativa, é simples regulamentação marginal, de reforço, que traça os contornos necessários para a rápida e segura aplicação da não cumulatividade (MELO; LIPPO, 2004, p. 105-108).

A CF determina que a operacionalidade da não cumulatividade ocorre por meio da compensação entre o montante devido nas operações anteriores com o cobrado nas posteriores. A regulamentação infraconstitucional, ao traçar os contornos da não cumulatividade, estabelece o significado da expressão “compensação”, fixando a periodicidade e a forma com que o contribuinte deve apurar o IPI. Ressalta-se, contudo, que o regime de compensação estabelecido em norma infraconstitucional não pode alterar ou restringir o núcleo da não cumulatividade, ou seja, não deve impor qualquer restrição ao direito de creditamento (MELO; LIPPO, 2004, p. 107).

O direito de crédito advém diretamente da não cumulatividade e, assim como esta, é operacionalizado pelo mecanismo da compensação. Ao estabelecer a não cumulatividade do IPI, a Constituição não impõe restrições ao direito de creditamento. Assim, pode-se afirmar que todas as operações que envolvam produtos industrializados, e que estejam sujeitas ao IPI, em virtude da imposição constitucional

da não cumulatividade, ocasionam o surgimento do direito ao crédito do imposto incidente sobre as operações anteriores com a finalidade de compensação com os impostos incidentes nas posteriores, sem qualquer limitação (MELO; LIPPO, 2004, p. 136).

### **2.2.2 Operacionalidade: a compensação como mecanismo de realização da não cumulatividade**

Inicialmente, esclarece-se que a redação constitucional na expressão “montante cobrado” (art. 153, § 3º, II) não pode ser interpretada literalmente, deve-se buscar uma interpretação sistemática. A literalidade da interpretação pode conduzir o intérprete a pensar que o direito ao crédito decorre da extinção da obrigação pelo pagamento, o que não é verdade. “É despiciendo saber se houve ou não cálculo do IPI embutido no valor do produto para justificar o *direito ao crédito*. Este, não decorre da cobrança, nem da incidência, nem do pagamento do imposto; nasce da percussão da regra de *direito ao crédito*” (CARVALHO, 1998a, p. 159-160, grifos do autor).

A interpretação literal da norma, sem considerar a finalidade da não cumulatividade e das isenções, pode levar o exegeta a entender que se o IPI não foi “cobrado” na operação anterior, por força de isenção, não haverá direito ao crédito. Tal entendimento leva à supressão pura e simples das isenções, que restariam convertidas em meros diferimentos de incidência (MACHADO, 1996, p. 31).

Desta forma, infere-se que o IPI será não cumulativo e a compensação ocorrerá entre a obrigação tributária, referente ao montante apurado nas operações posteriores, e o direito ao crédito, relativo ao montante apurado nas anteriores, dentro de um mesmo período de tempo (CARVALHO, 1998a, p. 164).

Percebe-se que a compensação é o método eleito pela Constituição como forma de operacionalização da não cumulatividade. A compensação obriga o contribuinte a abater (compensar) os débitos originários de suas operações de saída de produtos industrializados com os créditos correspondentes às operações anteriores de

aquisição de insumos (MELO; LIPPO, 2004, p. 131). Surgem, então, nessa sistemática operacional:

a) o *crédito*, que “nasce de operações anteriores relativas à aquisição de bens utilizáveis pelo industrial, direta ou indiretamente, na fabricação de produtos, compreendendo-se os insumos (matérias-primas, materiais auxiliares, de embalagem, produtos intermediários), os bens do ativo (imobilizado e circulante), e os de uso e consumo do estabelecimento” (MELO, 2009, p. 168);

b) e o *débito*, que “nasce da realização de negócio jurídico, tendo por objeto produto industrializado pelo próprio contribuinte, devidamente quantificado” (MELO, 2009, p. 168).

Estabelece-se uma relação de créditos e débitos fundamentada nas entradas de insumos e saídas de produtos industrializados a fim de se possibilitar a compensação em um determinado período, tudo isso com a finalidade última da consecução da não cumulatividade. A operação entre créditos e débitos realiza-se por meio da subtração do montante de imposto incidente na saída (débito) pelo montante incidente na entrada (crédito), e, desse confronto, resultará uma importância. Se os débitos forem maiores que os créditos, a diferença deverá ser recolhida a título de imposto. Se maior a conta dos créditos, não haverá imposto a pagar, e os créditos serão transferidos para apuração no período seguinte (BOTTALLO, 2002, p. 48).

A compensação entre a relação de direito ao creditamento (entrada do bem – crédito) e a relação jurídica tributária (saída do bem – débito) é que dá efetividade ao comando constitucional da incumulatividade. O direito ao crédito é, dessa forma, instrumento por meio do qual se exerce a compensação; é essencial, portanto, para a obtenção da não cumulatividade. No entanto, percebe-se que o direito ao crédito é apenas moeda escritural, é inexigível pecuniariamente e presta-se somente para servir de moeda de pagamento parcial de impostos (CARVALHO, 1998a, p. 156-157).

A não cumulatividade situa-se fora da regra-matriz de incidência tributária. É autônoma da norma padrão de incidência do IPI. Entretanto, não é por isso que deixa de ser matéria constitucional e tributária, circunscrita à fase de extinção do

crédito tributário. Em razão de a não cumulatividade ser matéria constitucional e tributária, e o direito ao creditamento derivar da sua estrutura, não se pode negar a natureza tributária do direito ao crédito. Os créditos possuem, portanto, natureza jurídica tributária (MELO; LIPPO, 2004, p. 140).

A apuração do montante a ser recolhido ao Fisco ou transferido para o período seguinte, por meio da compensação, é operação relativamente simples quando se tem de forma clara quais montantes formam a conta dos créditos e quais são relativos aos débitos. No entanto, a grande polêmica que se estabelece na doutrina e na jurisprudência é definir de forma precisa quais são os montantes passíveis de creditamento pelo contribuinte, é saber identificar quais operações geram direito de crédito ao adquirente. Neste ponto, reside a questão crucial deste estudo: o direito de crédito advém diretamente da não cumulatividade e, em razão disso, não pode ser negado nos casos de isenções tributárias do IPI.

Conforme se demonstra ao longo deste estudo, a aquisição de insumos isentos deve, necessariamente, gerar o direito de creditamento. Essa interpretação é a única constitucional possível, pois somente assim as isenções não se transformariam em verdadeiros engodos, ou meros diferimentos de incidência, e não se violaria a não cumulatividade do IPI (MACHADO, 1996, p. 31). Há que se ressaltar, ainda, que a não cumulatividade do IPI é regra juridicamente diversa daquela aplicável ao ICMS, e isso só vem a corroborar o entendimento de que há direito de crédito em face das isenções tributárias do IPI.

### **2.3 A não cumulatividade do IPI e do ICMS: regimes jurídico-tributários diferenciados**

As regras dispostas na Constituição sobre a não cumulatividade do IPI não se confundem com as do ICMS, são apenas aparentemente semelhantes. A regra da incumulatividade, caso feita uma leitura superficial da CF, pode até parecer que é a mesma para os dois impostos. Contudo, por meio de uma leitura mais minuciosa,

observa-se que os dois impostos possuem regimes jurídico-tributários diferenciados, precisamente no que tange à não cumulatividade (BORGES, 2007, p. 342).

Diferenças, ainda que evidentes, devem ser mencionadas para reforçar a distinção de regime jurídico entre os dois impostos: a) estão dispostos em artigos diferentes; b) um é imposto estadual, o outro é federal; c) no núcleo da hipótese de incidência do IPI estão produtos industrializados, no do ICMS encontram-se operações de circulação de mercadoria ou prestação de serviços; d) para o ICMS há restrição da não cumulatividade às isenções, o que não ocorre para o IPI (CARVALHO, 1998a, p. 160).

No entanto, a diferença essencial da incumulatividade entre o IPI e o ICMS reside na definição da competência tributária. Enquanto o ICMS é de competência dos Estados e Distrito Federal (art. 155, II e § 2º, CF)<sup>20</sup>, o IPI é da União (art. 153, IV, CF)<sup>21</sup>. Em outras palavras: o destinatário da regra da não cumulatividade do IPI é uma só pessoa política constitucional, a União; os destinatários do ICMS são vários entes políticos autônomos entre si, os Estados e o Distrito Federal. O IPI é imposto federal; o ICMS, estadual. Essa diferença fundamental acarreta consequências as mais relevantes no âmbito da aplicação da não cumulatividade (BORGES, 2007, p. 342).

A diversidade de entes competentes para instituição do ICMS gerou a necessidade da sua regulamentação na própria Constituição Federal a fim de se evitarem conflitos de competência tributária interestadual. Desta forma, a CF regula minuciosamente o ICMS, dispondo que cabe ao Senado Federal fixar-lhe as alíquotas máximas (art. 155, § 2º, V, *b*) e à lei complementar cabe disciplinar o regime de compensação do imposto (art. 155, XII, *c*). A CF desce a pormenores no caso do ICMS,

---

<sup>20</sup> Art. 155 da CF: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:[...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...] §2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

<sup>21</sup> Art. 153 da CF: “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”.

o que não faz com relação ao IPI, tendo em vista a desnecessidade com relação ao segundo (BORGES, 2007, p. 343).

A CF enfatiza as diferenças entre os dois tributos em relação à não cumulatividade ao prescrever regras restritivas de observância obrigatória ao imposto estadual e não o fazer com relação ao IPI. Assim, dispõe que o ICMS deve obedecer à seguinte regra: “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; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; [...]” (art. 155, § 2º, II). O objetivo principal desse dispositivo é evitar a “guerra fiscal” interestadual pela concessão unilateral de isenções de ICMS, o que não ocorre com o IPI (BORGES, 2007, p. 343; MACHADO, 1996, p. 31).

Paulo de Barros Carvalho sustenta que a interpretação extensiva das restrições do ICMS para o IPI não encontra apoio no direito positivo brasileiro. Lembra, para corroborar seu entendimento, o histórico da não cumulatividade do ICMS: “[...] antes da Emenda Constitucional n. 23, de 01/12/83, o art. 23, II, não previa o impedimento atual do *direito ao crédito*, relativo à isenção para o ICM. *A introdução do limite constitucional à não-cumulatividade e à isenção do ICMS, teve por finalidade evitar a denominada ‘guerra fiscal’, isto é, a disputa entre os Estados, considerada pelo Constituinte de 1988 como prejudicial às Fazendas Estaduais*” (1998a, p. 163, grifos do autor). O autor afirma, ainda, que o mesmo não ocorre com o IPI, visto que é imposto federal (1998a, p. 163).

No caso do IPI, não existem restrições na CF e, por isso, deve prevalecer de maneira ampla o direito de crédito relativo às operações anteriores, ainda que estas operações estejam sujeitas à isenção, não incidência ou alíquota zero, assim como o contribuinte deve possuir o direito de manter o direito de crédito para compensação em operação posterior (QUEIROZ, 1999, p. 16). Nenhuma das limitações constitucionais às isenções do ICMS tem, portanto, alguma semelhança com as do IPI (BORGES, 2007, p. 343). Desta forma, as restrições ao ICMS, relacionadas diretamente às características deste tributo específico, não podem ser aplicadas indistintamente ao IPI, porque a diferença entre os dois tributos é manifesta (um é estadual e o outro

federal), e é em virtude dessa diferença que se legitimam as restrições constitucionais ao ICMS.

Outro fato revela-se importante na análise da distinção do regime jurídico-tributário da não cumulatividade nos dois impostos. A CF impõe à lei complementar regular o regime de compensação dos créditos de ICMS, bem como a forma de concessão de isenções e outros incentivos fiscais pelos Estados e Distrito Federal (art. 155, § 2º, XII, c)<sup>22</sup>. Já com relação ao IPI, como visto, a não cumulatividade é norma de eficácia plena e imediata e, portanto, não depende de regulamentação em legislação infraconstitucional (BORGES, 2007, p. 344). Ao salientar as diferenças entre o IPI e o ICMS, José Souto Maior Borges conclui:

Nenhuma lei complementar porém é constitucionalmente exigida para o regime de compensação do IPI. A diferença de regime constitucional ressalta. Sob o véu de uma nomenclatura unitária (não cumulatividade), regime constitucional de compensação amplamente diferenciado. Regras assimétricas e autônomas de disciplinação da compensação no IPI e ICMS (2007, p. 344).

Paulo de Barros Carvalho informa, ainda, outra diferença entre os dois impostos. Para o autor, há clara diversidade de atuação das isenções no IPI e no ICMS. No primeiro imposto, as isenções atuam preponderantemente no critério espacial da regra-matriz de incidência tributária. Já no segundo, as isenções atuam de modo dominante no critério material da norma-padrão impositiva (1998a, p. 161). Isso ocorre, na verdade, porque as figuras isentivas são livres quanto a sua instituição, porém seu conteúdo deve estar relacionado às características da exação a que se referem, visto que são o reverso do poder de tributar (BORGES, 1999a, p. 165).

---

<sup>22</sup> Art. 155 da CF: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] XII - cabe à lei complementar: [...] c) disciplinar o regime de compensação do imposto [...]”.

### 2.3.1 Autorização constitucional da não cumulatividade nas isenções

Analisando a regra constitucional da não cumulatividade do IPI como ponto de partida para solucionar o problema da possibilidade de abatimento de crédito de insumos isentos, percebe-se que a proibição constitucional do efeito acumulativo é regra implícita de autorização de abatimento de créditos em hipóteses de isenção. Dito de outro modo: a falta de regra constitucional proibitiva da incumulatividade nas isenções conjugada com a proibição do efeito acumulativo do IPI ocasionam a permissão constitucional de abatimento das isenções (BORGES, 2007, p. 349-351).

A própria diferenciação constitucional entre os regimes jurídico-tributários do ICMS e do IPI, conforme já analisado, permite semelhante conclusão: não há “[...] vedação constitucional alguma, mas autorização constitucional claramente implícita, para as isenções do IPI” (BORGES, 2007, p. 350). O texto constitucional impõe a vedação ao abatimento do ICMS nas isenções, mas nada restringe com relação às isenções do IPI, o que, conclui-se, é verdadeira autorização constitucional implícita.

Paulo de Barros Carvalho, assim como José Souto Maior Borges, nega a comunicação das restrições do ICMS ao IPI e traz como reforço dessa argumentação os denominados princípios ontológicos: aos particulares, tudo o que não estiver expressamente proibido, é permitido; no direito público, tudo que não estiver expressamente autorizado, é proibido. Lembra o autor que não há autorização expressa para vedar-se o direito ao crédito no caso do IPI; ao contrário, há permissão do direito de crédito nas isenções do IPI, autorização que advém explicitamente da não cumulatividade, que obriga ao exercício do direito de crédito (1998a, p. 163).

Por outro lado, ao se retornar à análise da isenção compreendida como reverso do tributo, já que o poder de isentar é o poder de tributar visto ao inverso (BORGES, 2007, p. 8, 30-31), infere-se a permissão de abatimento de crédito de insumos isentos de IPI. O direito ao abatimento decorre da conjugação da regra da não cumulatividade com a determinação da competência tributária de instituir o IPI, na qual se insere a competência para isentar (BORGES, 1999a, p. 165). Se o tributo é não cumulativo, a isenção, visto que é seu reverso, deve também ser não cumulativa.

A isenção deve obedecer aos mesmos limites constitucionais impostos à instituição do tributo a que se refere: se o IPI é tributo não cumulativo, a isenção, para respeitar a sua natureza jurídica, há de ser igualmente não cumulativa (CARVALHO, 1998a, p. 159). A lei isentiva é livre quanto à sua instituição, contudo é vinculada no seu conteúdo: a isenção não deve ocasionar o efeito cumulativo do IPI (BORGES, 2007, p. 351-352). Desta forma, a isenção concedida em uma determinada etapa de uma cadeia produtiva deve importar no direito de crédito, pois só assim seria não cumulativa e, pois, constitucional.

Percebe-se, desse modo, que há violação da não cumulatividade ao se denegar a possibilidade de abatimentos na aquisição de insumos isentos. Nesta hipótese, o IPI se transformaria em imposto cumulativo, padeceria do vício da inconstitucionalidade, geraria igual receita fiscal à União caso houvesse ou não a isenção em uma cadeia produtiva, converteria as isenções em meros diferimentos de incidência, entre outras consequências, melhor abordadas na sequência deste estudo.

### **3 O DIREITO AO CRÉDITO DO IPI EM FACE DAS ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS**

O direito ao crédito do IPI é decorrência direta da regra da não cumulatividade. Percebe-se, ao se analisar o fenômeno da incidência tributária, que a norma isentiva e a norma de tributação não têm força para atingir e restringir o alcance da não cumulatividade. Em vista disso, o direito ao crédito, porque deriva diretamente da estrutura daquela regra constitucional, surge como inevitável conclusão. Assim, em operações isentas do IPI o reconhecimento do direito ao crédito é medida que se impõe.

A não cumulatividade e a isenção ao coexistirem em uma mesma cadeia produtiva não anulam; ao contrário, somam os seus efeitos. Dessa forma, a única interpretação que conserva a finalidade das isenções e não as converte em diferimentos de incidência, bem como, por consequência, não viola a regra da não cumulatividade, é a que reconhece o direito de crédito ao adquirente de produtos sujeitos à isenção do IPI.

#### **3.1 A autonomia da norma de direito ao crédito**

Inicialmente, faz-se necessário breve exposição sobre a fenomenologia da incidência tributária. Ensina Paulo de Barros Carvalho que uma mesma norma jurídica pode incidir sobre fatos sociais diversos, ensejando, em virtude disso, o surgimento de fatos jurídicos distintos. Semelhantemente, normas diferentes podem incidir sobre o mesmo suporte fático, provocando, igualmente, fatos jurídicos diversos (1998a, p. 146). Em síntese, as únicas formulações possíveis na teoria das relações são: a) um com um - um suporte fático provoca o surgimento de um fato jurídico; b) um com vários - um fato social provoca mais de um fato jurídico; c) vários com um - mais de um fato social provocam a ocorrência de um fato jurídico; d) vários com vários - mais de um suporte fático acarretam mais de um fato jurídico (CARVALHO, 1998a, p. 146).

Desta forma, o mesmo fato social pode sofrer vários cortes jurídico-conceituais e ensejar a incidência de normas jurídicas distintas, conforme a previsão legislativa. Exemplifica-se essa assertiva com situação que interessa para este estudo: em uma operação em que o industrial “A” compra do produtor “B” insumos para industrialização e, posteriormente, vende produtos industrializados ao comerciante “C”, surgem duas relações importantes para o direito tributário. Ao adquirir os insumos de “B” e pagar o valor acordado, surge a relação de direito ao crédito de “A” contra o Estado, ou seja, “A” figura como sujeito ativo em relação ao Estado, como detentor de crédito de IPI para compensação, em decorrência da norma constitucional da não cumulatividade. Posteriormente, o industrial “A”, ao vender produtos industrializados para o comerciante “C”, figura como sujeito passivo na relação jurídica tributária com o Estado, pois no momento da saída dos produtos industrializados do estabelecimento industrial há a incidência da regra-matriz de tributação do IPI (CARVALHO, 1998a, p. 152-153).

Percebe-se, então, que de um suporte fático – a industrialização de produtos – surgem duas relações jurídicas relevantes para o direito tributário: a relação entre o industrial vendedor de produtos industrializados e o Estado, como sujeitos passivo e ativo, respectivamente; e a relação do industrial adquirente de insumo como detentor de crédito para compensação contra o Estado, aquele sujeito ativo e este passivo. Essas duas relações jurídicas decorrem de normas autônomas: a regra-matriz de incidência tributária no primeiro caso, e a regra-matriz de direito ao crédito no segundo.

Tomando a situação anterior como exemplo, pode parecer que, na verdade, houve a ocorrência de apenas um acontecimento no mundo físico do qual surgiram as duas relações jurídicas. Percebe-se, contudo, que isso ocorre apenas aparentemente, por meio de um exame superficial da situação. Na realidade, sobre o suporte fático – industrialização de produtos – o legislador operou dois cortes conceituais: i) a aquisição de insumos realizada pelo industrial “A”; ii) a venda de produtos industrializados para o comerciante “C”. É o mesmo suporte fático do qual derivam dois cortes conceituais, e de cada corte conceitual surgem relações jurídicas absolutamente distintas, quais sejam a de direito ao crédito e a obrigacional tributária (CARVALHO, 1998a, p. 151-153).

Em suma, duas hipóteses (a aquisição de insumos para industrialização e a venda de produtos industrializados) geram duas consequências (a relação obrigacional tributária entre o Estado e o contribuinte e a relação de direito ao crédito entre o adquirente e o Estado) provenientes da incidência de duas normas jurídicas autônomas e distintas, a regra-matriz de incidência do IPI e a regra-matriz de direito ao crédito (CARVALHO, 1998a, p. 147, 152).

O direito ao crédito está diretamente relacionado à regra da não cumulatividade, visto que é por meio daquele que esta se realiza. É direito que somente se justifica porque serve de instrumento para consecução de imperativo constitucional. Contudo, só o direito ao crédito não torna efetivo o desígnio constitucional não cumulativo, “[...] exige-se, em cada ciclo, compensação entre a *relação do direito ao crédito* (nascida com a entrada do bem) e a *relação jurídica tributária* (que nasce com a saída do bem)” (CARVALHO, 1998a, p. 156, grifos do autor).

O direito de crédito é, portanto, imprescindível para o legítimo exercício da regra da não cumulatividade, que se torna efetiva por meio da compensação entre o “crédito escritural” e o “crédito tributário” do Fisco. É direito que não decorre, portanto, da regra-matriz de incidência do IPI. Esta estabelece o surgimento da obrigação tributária, enquanto o direito ao crédito advém da regra-matriz de direito ao crédito; são, portanto, relações jurídicas decorrentes da incidência de normas diversas e autônomas (CARVALHO, 1998a, p. 157).

A não cumulatividade não integra a estrutura da regra-matriz do IPI, visto que a sua operacionalidade ocorre em momento distinto da incidência da norma desse imposto. Do mesmo modo, “Não se confunde com base imponible (aspecto integrante da norma de incidência tributária), posto que a compensação dos débitos, com os créditos, é elemento estranho à quantificação do tributo” (MELO, 1991, p. 87-88). O crédito e o débito, advindos, respectivamente, do princípio da não cumulatividade e da norma de incidência tributária, são categorias jurídicas distintas e independentes (MELO, 1991, p. 87).

A adequada percepção da distinção entre a regra-matriz de incidência tributária e a regra-matriz de direito ao crédito é importante para se compreender de que maneira ocorre a atuação da norma isentiva do IPI.

A isenção é norma formalmente autônoma e atua diretamente sobre a regra-matriz de incidência tributária do IPI. Seja compreendida como mutilação parcial da norma-padrão de incidência do IPI (Paulo de Barros Carvalho), hipótese de não incidência legalmente qualificada da norma tributária (José Souto Maior Borges) ou, ainda, dispensa legal do pagamento do tributo devido (Rubens Gomes de Sousa), a isenção atinge somente a esquematização formal da regra-matriz de incidência tributária, sem inibir a regra-matriz de direito ao crédito, que continua atuando e emanando seus efeitos (CARVALHO, 1998a, p. 157-158).

A norma isentiva é instrumento de extrafiscalidade a fim de se atingir os objetivos e valores previstos pelo sistema constitucional. Desta forma, deve atuar conjuntamente com a não cumulatividade, de modo a assegurá-la e não a impossibilitá-la. A isenção e a não cumulatividade, porque objetivam ao mesmo fim, não atuam em oposição frontal, de modo a se anularem reciprocamente quando ambas coexistirem em uma cadeia produtiva; ao contrário, atuam conjuntamente, lado a lado, de forma a somarem os seus efeitos (CARVALHO, 1998a, p. 157-158).

A norma isencional é autônoma e independente da norma de incidência tributária. A isenção, na concepção de José Souto Maior Borges, é hipótese de não incidência da norma tributária porque há, precisamente, incidência da norma de isenção. A relação é simétrica, ou incide a norma de isenção ou a norma de tributação, e ambas as normas não se confundem, são independentes. A isenção ocasiona o surgimento do fato gerador isento, distinto na essência do fato gerador do tributo, mas semelhante no que diz respeito a obediência aos princípios constitucionais, porquanto isenção e tributo possuem regimes jurídicos interligados (BORGES, 2007, p. 31, 191). Assim, a norma isentiva difere da norma tributária, mas deve, tanto quanto esta, obediência à regra da não cumulatividade, pois já que não atua contra essa regra, não pode lhe restringir o alcance.

Desta forma, a isenção não atinge a estrutura da regra-matriz de direito ao crédito. Apesar de a regra-matriz de incidência do IPI sofrer inibição de funcionalidade ou deixar de incidir em casos específicos por força de atuação da norma isentiva, a regra de direito ao crédito continua atuando e emanando seus efeitos a fim de constituir o direito ao crédito. A norma isentiva atinge, somente, a norma-padrão de incidência do IPI, sem produzir qualquer efeito inibitório sobre a regra-matriz de direito ao crédito.

Já que o direito ao crédito decorre da regra-matriz de direito ao crédito e não da norma de incidência do IPI, “[...] fica sendo de todo irrelevante saber se a operação é ou não isenta, se o fato jurídico tributário adquiriu ou não a concrecência que dele se esperava, se irrompeu ou não o vínculo obrigacional do imposto, se foi ou não cobrado o valor da eventual prestação.” (CARVALHO, 1998a, p. 158). O direito de creditamento existe independentemente da incidência da norma tributária ou isentiva do IPI, visto que decorre da incidência da regra-matriz de direito ao crédito.

Dessa forma, a isenção não impede o direito de crédito, pois não atinge a regra-matriz de direito ao crédito. É instituída por meio de lei e, em virtude disso, não tem força para atuar contra o princípio constitucional da não cumulatividade, restringindo-o. Aliás, caso se admitisse que a isenção atuasse contra a regra de direito ao crédito, o que, frisa-se, não é verdadeiro, ela não teria eficácia qualquer para restringir as hipóteses de creditamento, visto que estas decorrem da regra da não cumulatividade prevista na Constituição, a qual não pode ser restringida por meio de lei ordinária. Ainda, indo-se além com a falsa premissa, caso seja admitida a restrição do direito ao crédito por meio de lei isentiva, certamente essa lei padecerá de inconstitucionalidade. “A Constituição dá; só a Constituição poderia tirar créditos. É inválida e nula toda disposição infraconstitucional que retire, reduza, condicione ou exclua crédito de IPI ou ICMS” (ATALIBA apud COELHO; DERZI, 2004, p. 115).

Diante disso, infere-se que a regra isentiva não obsta o creditamento, como assim conclui Paulo de Barros Carvalho: “Em suma, *a isenção não exclui o direito ao crédito na operação seguinte*. Atinge tão-somente a regra-matriz de incidência, impedindo o nascimento da obrigação tributária. Forçoso concluir, portanto,

que a *circunstância da operação anterior ser isenta não interfere na instauração do direito ao crédito*” (1998a, p. 159, grifos do autor).

O direito ao crédito deriva diretamente da não cumulatividade e é autônomo da regra de incidência tributária. A consequência principal disso é que ele não é atingido pela incidência do preceito isentivo. A isenção atua somente contra a regra-matriz de incidência do IPI, permanecendo intacta e emanando efeitos a regra de direito ao crédito. Portanto, o reconhecimento do direito ao crédito nas aquisições de insumos isentos é medida que se impõe.

### **3.2 Isenção tributária e diferimento de incidência do IPI**

Por outro lado, ao se analisar a isenção tributária do IPI sob a óptica de uma noção ampla<sup>23</sup> do princípio da não cumulatividade, tal como defendida por José Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Cléber Giardino e Gilberto de Ulhôa Canto, percebe-se que na hipótese de denegação do direito ao crédito às operações subsequentes à isenta ocorre o chamado “efeito de recuperação”, que é incompatível com a não cumulatividade (XAVIER, 2005, p. 14).

#### **O efeito de recuperação**

[...] é o fenômeno pelo qual para o cômputo da receita fiscal de um ciclo produtivo só é relevante a alíquota aplicável à última etapa, eis que a receita aparentemente perdida em etapas anteriores, em virtude de exonerações integrais ou de alíquotas mais baixas que a alíquota final, é recuperada por esta. Por outras palavras: como a tributação total da cadeia produtiva corresponderá à aplicação da alíquota da última etapa sobre o valor desta operação, as exonerações intermediárias ou intercalares serão ‘absorvidas’ ou *recuperadas* pela incidência final (XAVIER, 2005, p. 13, grifos do autor).

---

<sup>23</sup> Noção ampla do princípio da não cumulatividade, segundo Alberto Xavier, é interpretação suficientemente larga “[...] para abranger não apenas o fenômeno da sobreposição de impostos, mas também a exigência de que em cada etapa do processo produtivo a tributação incida exclusivamente sobre o valor nela agregado. Ora, nos casos em que ocorre o efeito de recuperação, a tributação incidirá sobre uma base mais ampla, correspondente à adição ao valor agregado numa etapa da base exonerada na etapa antecedente” (2005, p. 14).

Vislumbra-se que o efeito de recuperação acarreta, na verdade, a anulação da isenção concedida, transformando-a em simples diferimento de incidência do IPI (XAVIER, 2005, p. 14). A isenção seria anulada e o IPI recairia sobre o valor total na operação subsequente, sem consideração da etapa anterior isenta. Visa-se a exonerar o insumo, contudo o que ocorre é precisamente o contrário, pois ele é posteriormente onerado em virtude de o IPI recair por inteiro no produto final (BORGES, 1999b, p. 156-157).

O que se objetiva com a isenção é a desoneração dos insumos isentos, e não a tributação. No entanto, a denegação do direito ao crédito acarreta uma isenção não efetiva, pois o valor do imposto não recolhido, em virtude da isenção, é recuperado na etapa seguinte. Ou seja, isenta-se na operação anterior, mas na subsequente o imposto deve ser pago. Transfere-se o valor que deveria ser recolhido, e não o é em razão da isenção, para o contribuinte seguinte que adquire os produtos isentos.

Observem-se os exemplos adiante elaborados, em que a situação acima descrita é mais facilmente visualizável.

QUADRO I	CONTRIBUENTES					Imposto Arrecadado
	I (alíq.20%)	II (alíq.20%)	III (alíq.20%)	IV (alíq.20%)	V (alíq.20%)	
Preço do Produto	20,00	40,00	60,00	80,00	100,00	
Débito	4,00	8,00	<b>12,00</b>	<b>16,00</b>	20,00	
Crédito	-	4,00	8,00	<b>12,00</b>	16,00	
<b>Imposto devido</b>	4,00	4,00	4,00	<b>4,00</b>	4,00	<b>20,00</b>

(Quadro I - Cadeia sem isenção tributária)

QUADRO II	CONTRIBUENTES					Imposto Arrecadado
	I (alíq.20%)	II (alíq.20%)	III (isenção)	IV (alíq.20%)	V (alíq.20%)	
Preço do produto	20,00	40,00	60,00	80,00	100,00	
Débito	4,00	8,00	<b>isenção</b>	<b>16,00</b>	20,00	
Crédito	-	4,00	8,00	<b>isenção</b>	16,00	
<b>Imposto devido</b>	4,00	4,00	-8,00	<b>16,00</b>	4,00	<b>20,00</b>

(Quadro II – Cadeia com isenção tributária e sem direito de crédito)

QUADRO III	CONTRIBUENTES					Imposto Arrecadado
	I (alíq.20%)	II (alíq.20%)	III (isenção)	IV (alíq.20%)	V (alíq.20%)	
Preço do produto	20,00	40,00	60,00	80,00	100,00	
Débito	4,00	8,00	isenção	16,00	20,00	
Crédito	-	4,00	8,00	12,00	16,00	
<b>Imposto devido</b>	4,00	4,00	-8,00	<b>4,00</b>	4,00	<b>8,00</b>

(Quadro III - Cadeia com isenção tributária e com direito de crédito)

No primeiro quadro, há uma cadeia produtiva não cumulativa com cinco etapas tributadas com alíquota uniforme de 20%. No segundo, a mesma cadeia sofre a incidência de uma isenção na terceira etapa de saída dos produtos, sem a possibilidade de creditamento dos insumos adquiridos com a isenção. O terceiro quadro mostra a mesma cadeia dos anteriores, mas permite o direito ao crédito na aquisição de produtos isentos.

Como se percebe, o imposto recolhido é o mesmo nas duas primeiras cadeias produtivas, apesar de uma delas apresentar benefício fiscal. Em outras palavras: a União concede isenção tributária, mas não perde em arrecadação, pois o imposto é recuperado pelo adquirente dos produtos isentos. Se a arrecadação na cadeia produtiva com isenção é a mesma daquela sem isenção, evidentemente alguém, que não a União, está arcando com os custos tributários dessa isenção. Percebe-se, no segundo quadro, inequívoca violação da não cumulatividade, pois o encargo tributário que deveria ser suportado pela União, quando esta concede a isenção, é transferido para o contribuinte da operação subsequente, o qual arca com o imposto da operação anterior, sem possibilidade de dedução.

No terceiro quadro, nota-se que o direito ao crédito corrige precisamente a distorção ocasionada no segundo. A isenção é efetivamente suportada pela União, e não pelo adquirente do produto isento. Nessa última cadeia, o valor de imposto arrecadado (8,00) é o montante total de uma cadeia sem desoneração fiscal (20,00) diminuído do valor concedido a título de isenção (12,00), e isso ocorre exatamente por causa do direito ao crédito. Proíbe-se, com o direito ao crédito, o efeito

de recuperação, que degrada a isenção em diferimento de incidência e viola, conseqüentemente, a não cumulatividade.

Interpretar a isenção de modo que o IPI recaia sobre o valor acumulado na operação subsequente constitui, para José Souto Maior Borges, ato ilícito de aplicação de normas tributárias. Ato ilícito que decorre de restrição inconstitucional à não cumulatividade, regra esta que impõe o direito de creditamento e posterior compensação pelo contribuinte. O adquirente de insumos isentos deve ter o direito de crédito para compensação na etapa subsequente, pois não deve suportar o IPI sobre valor acumulado em desigualdade de condições com os demais contribuintes. Caso contrário, haverá violação da isonomia, pois contribuintes em situação equivalente seriam tratados de forma juridicamente desigual. O autor vai além e afirma que em determinadas situações particulares, em que há a denegação do direito ao crédito, pode até mesmo ocorrer violação da livre concorrência entre empresas (BORGES, 1999a, p. 166-167).

A Constituição impõe que cada contribuinte deve suportar, de acordo com certa medida estabelecida de forma isonômica, igual carga de imposto. Se o Estado confere isenção de imposto que poderia recolher, acaba distorcendo a medida ideal de repartição do imposto entre os contribuintes, de modo que aqueles beneficiados com a isenção deixam de pagar o imposto na medida em que os demais contribuintes irão recolhê-lo. Desonera-se um contribuinte para que outro arque com a carga tributária total (ATALIBA; GIARDINO apud XAVIER, 2005, p. 14). Viola-se, desta forma, não só a não cumulatividade, mas também a isonomia.

Negar o direito ao crédito nas isenções implica, na realidade, em transformar a isenção em postergação do pagamento do IPI. É interpretação que gera uma particular forma de suspensão da exigibilidade do imposto, o qual passa a ser exigível novamente, e com base de cálculo alargada, na etapa subsequente à isenta. Ocorreria procrastinação do momento em que se configura a exigibilidade do imposto e, simultaneamente, transferência da obrigação tributária para o adquirente do insumo isento. O adquirente industrial pagaria o imposto não recolhido na etapa antecedente, de

forma acumulada, em decorrência de ato de liberalidade estatal a que não deu causa (BORGES, 1999a, p. 167, 171).

Ao explicar o fenômeno das isenções tributárias do IPI na Zona Franca de Manaus - ZFM, Hugo de Brito Machado ensina que deve ser adotada uma interpretação sistemática, de modo que não se anule a finalidade das isenções. Entende também este autor que a denegação do direito ao crédito em face de operações anteriores isentas levaria à supressão pura e simples das isenções, que seriam convertidas em meros diferimentos de incidência (MACHADO, 1996, p. 31). No caso das isenções do IPI em razão da ZFM,

[...] o *incentivo* consubstanciado na isenção concedida às indústrias sediadas em Manaus restaria inteiramente anulado. O que a Fazenda deixasse de arrecadar, a título de IPI, do produtor da matéria-prima, no Amazonas, seria por ela tranquilamente recuperado, com a cobrança do valor respectivo às empresas que utilizavam aquela matéria-prima. Seria mais vantajoso para os industriais adquirir as matérias-primas produzidas fora da Zona Franca. O produtor daquelas matérias-primas, favorecido com a isenção, teria de vendê-las por preço mais baixo do que os seus concorrentes sediados em outros locais, concedendo a estes redução nunca inferior ao valor do IPI, a cujo crédito não teriam direito. Assim, e 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 lhes favoreceriam (MACHADO, 1996, p. 31, grifos do autor).

Desta forma, a interpretação das isenções deve se dar no sentido da possibilidade do direito ao crédito ao adquirente de insumos isentos, pois não é razoável interpretação segundo a qual reste extinto o instituto das isenções, substituindo-o por diferimentos de incidência do IPI (MACHADO, 1996, p. 32). Em suma, “Isenção de impostos incumulativos sem creditamento vale tanto quanto inexistência de isenção” (BORGES, 1999a, p. 162),

Ressalta-se que normas isencionais não são normas atributivas de diferimento do IPI e nem com elas se confundem. O diferimento do imposto não gera o direito ao crédito, ao contrário do que ocorre com as normas isentivas, que impõem o creditamento relativo à operação isenta. Se no plano pré-jurídico o legislador optou pelo instituto da isenção, não cabe ao exegeta ou aplicador da lei transformar em diferimento aquilo que foi concebido como isenção. “Instituída a isenção, não lhe pode ser atribuído,

a critério do intérprete, efeito de *diferimento*” (BORGES, 1999a, p. 167, grifos do autor).

Por outro viés, a isenção, como visto, deve respeitar a natureza jurídica do imposto a que se refere. No IPI, a isenção deve ser não cumulativa. Dessa forma, a isenção age, na realidade, como que imunizando a base de cálculo da operação que suportou a isenção, para que ao final da cadeia produtiva se atinja a não cumulatividade. “Figurativamente, é como que se o *direito ao crédito* implicasse, em verdade, o ajuste da base de cálculo, incidindo o imposto tão só sobre o ‘valor agregado’ do produto. O Fisco, quando isenta, não está deixando de receber. Apenas o recebimento se perfaz na medida da perspectiva mensurável relativa ao ciclo que se oferece à tributação” (CARVALHO, 1998a, p. 159, grifos do autor).

Desse modo, a interpretação de modo a garantir o direito ao crédito nas isenções evitaria o efeito de recuperação e, portanto, respeitaria a não cumulatividade. Além disso, o direito ao crédito torna realmente efetiva a isenção ao evitar que ela se transforme em simples diferimento de incidência do IPI.

### 3.2.1 O crédito “ficto” e a alíquota aplicável

Para se evitar o chamado efeito de recuperação e violação à não cumulatividade, o direito ao crédito nas isenções tributárias do IPI deve implicar a concessão de um “crédito fiscal ficto” ao contribuinte adquirente de insumos isentos, equivalente ao crédito que teria se a exoneração não existisse (XAVIER, 2005, p. 14). A dúvida que surge não está somente na concessão do crédito ficto nos casos de isenção, mas também na quantificação do valor desse crédito em determinadas situações em que aparentemente não existe alíquota positiva a ser aplicada à operação.

Em determinados casos, a solução é visivelmente simples. Em isenções subjetivas<sup>24</sup>, como o que ocorre na Zona Franca de Manaus, há efetivamente

---

<sup>24</sup> “As isenções subjetivas são dispostas em consideração a determinadas circunstâncias ou qualidades inerentes às *pessoas isentas*” (BORGES, 2007, p. 262, grifos do autor). Referem-se direta ou imediatamente às pessoas e indireta ou mediamente a atos, bens, fatos e situações, ao contrário das

alíquota prevista em lei para as situações não atingidas pela isenção. Assim, o crédito ficto seria calculado com base na alíquota do IPI incidente para as situações que se situam fora do âmbito da Zona Franca de Manaus (XAVIER, 2005, p. 22). Dessa forma, o adquirente de xarope de refrigerante isento de IPI na ZFM poderia escriturar como crédito fiscal ficto o montante calculado com base na alíquota prevista na TIPI para o mesmo produto, pertinente às operações realizadas em outros locais do país (MELO; LIPPO, 2004, p. 193). Em isenções subjetivas não há, pois, dúvidas com relação à alíquota aplicável às operações isentas de IPI.

No entanto, no caso das isenções objetivas<sup>25</sup>, a lei não prevê qualquer alíquota positiva. Não há alíquota precisamente porque o IPI não deve ser recolhido (XAVIER, 2005, p. 22). É o caso, por exemplo, dos caixões funerários (art. 54, VII, RIPI); do papel destinado à impressão de músicas (art. 54, VII, RIPI); dos chapéus, roupas e proteção, de couro, próprios para tropeiros (art. 54, X, RIPI), entre outros.

Nesses casos, por não existir alíquota expressa em lei diretamente a esses produtos, não se percebe facilmente qual a alíquota a ser aplicada para proporcionar o direito ao crédito. Interpretações equivocadas conduzem, até mesmo, a conclusões denegatórias do direito ao crédito em virtude da inexistência de lei ordinária prevendo expressamente a alíquota aplicável à operação isenta, pois, nesse caso, o judiciário atuaria como “legislador” e fixaria a alíquota devida.

Contudo, o raciocínio se funda em premissa equivocada. A não cumulatividade decorre diretamente da Constituição. É, como visto, norma de eficácia imediata e plena que obriga ao direito de crédito e impõe a impossibilidade de o IPI ser cumulativo. Dessa forma, o direito ao crédito não depende de lei ordinária para ser reconhecido, visto que emana da própria Constituição. Não é necessário, portanto, lei ordinária fixando a alíquota aplicável às operações isentas porque o próprio ordenamento jurídico já a determina (XAVIER, 2005, p. 23).

---

isenções objetivas, que se referem direta ou imediatamente a atos, bens, fatos e situações e apenas indireta ou mediamente alcançam as pessoas favorecidas (BORGES, 2007, p. 262).

<sup>25</sup> “As isenções objetivas ou reais, também chamadas de isenções do dever tributário objetivo (*Ausnahmen von der Objektiven Steuerpflicht*), são instituídas, portanto, em função do ato, fato ou negócio objetivamente considerado, sem atenção a pessoa do contribuinte. Referem-se ao elemento objetivo do pressuposto de fato (fato gerador, hipóteses de incidência) da tributação” (BORGES, 2007, p. 258, grifos do autor).

O Judiciário, para garantir a eficácia da não cumulatividade e evitar a conversão das isenções em diferimentos de incidência, deve aplicar às operações isentas a alíquota incidente na operação subsequente. Não é atuação discricionária do juiz, que exerce sua livre opção entre várias alíquotas possíveis. É, antes disso, atuação estritamente vinculada, pois a alíquota da operação subsequente é a única adequada para evitar o efeito de recuperação e preservar, dessa forma, a integridade da isenção concedida, impedindo que ela se transforme em diferimento (XAVIER, 2005, p. 23).

O juiz não atua propriamente como “legislador positivo”, pois a sua atuação é vinculada àquilo que já está previsto no ordenamento jurídico. A atuação do juiz é rigorosamente vinculada porque ele é o destinatário constitucional da não cumulatividade, tendo não só o direito, mas o dever de aplicar a lei de forma que aquele princípio seja integralmente respeitado e se torne realmente efetivo (XAVIER, 2005, p. 23).

A alíquota da operação subsequente à isenta foi determinada pelo legislador em obediência à seletividade. A instituição da isenção tributária pelo legislador, tendo em vista que o poder de isentar é o reverso do poder de tributar, deve igualmente obediência ao princípio seletivo. Desta forma, a alíquota aplicável à operação isenta é aquela prevista no ordenamento jurídico como adequada para preservar, além da não cumulatividade, também o princípio da seletividade. A alíquota é aquela que decorrer da lei, a qual, no IPI, é obrigatoriamente seletiva. Não há que se falar, em vista disso, em violação ao princípio da seletividade, visto que a alíquota e a isenção são seletivas em decorrências da própria lei que as institui.

A aplicação da alíquota subsequente à operação isenta, com o intuito da realização do direito ao crédito, não impede a incidência da alíquota seletiva na operação seguinte. Isto é, não há violação da seletividade ao se utilizar, na operação anterior isenta, a alíquota da operação subsequente porque não há interferência na aplicação da alíquota seletiva nas várias etapas da cadeia produtiva. A alíquota seletiva sempre incide nos casos de incidência tributária, independentemente da sua utilização para cálculo do montante do crédito fiscal ficto (STF, RE n. 353.657-5/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, Julgamento em 25/6/2007, p. 577).

A determinação da alíquota aplicável às isenções deve ter critério que obedeça a uma correlação lógica com o direito material assegurado ao contribuinte. Em virtude disso, créditos e débitos devem adotar o mesmo parâmetro para o cálculo da quantificação de cada um. Caso contrário, em situações em que se utilize alíquotas superiores para quantificar o crédito, ocorreria o locupletamento indevido do contribuinte, e, caso se utilize alíquotas inferiores, ocorreria o aviltamento do direito do contribuinte (BOTTALLO, 2002, p. 54).

Desta forma, deve prevalecer a equivalência de alíquotas entre créditos e débitos (BOTTALLO, 2002, p. 54). “Com efeito, se as matérias-primas, produtos intermediários e outros insumos irão ser empregados na industrialização de produto cuja saída é tributada pelo IPI mediante a aplicação da alíquota X, soa natural que os créditos se façam pelo emprego da mesma alíquota” (BOTTALLO, 2002, p. 54).

A dificuldade na determinação do crédito ficto em operações sujeitas a isenções objetivas não pode ser usada como pretexto para se negar o direito ao crédito. A dificuldade é apenas aparente, pois a solução é encontrada no próprio ordenamento jurídico, mais precisamente no princípio da não cumulatividade. A aplicação da alíquota da etapa subsequente à isenta parece ser a interpretação que mais se ajusta à Constituição, visto que neutraliza o efeito de recuperação e, por consequência, assegura a não cumulatividade do IPI.

### **3.3 A evolução do direito ao crédito nas decisões do STF**

A questão do direito ao crédito de insumos isentos de IPI já foi analisada pelo STF em algumas ocasiões. O tema, como reconhecido por alguns ministros, é complexo e, em virtude disso, ocorreram muitas divergências no âmbito da Suprema Corte. Inicialmente, o direito ao crédito era reconhecido pelo STF com relação apenas às isenções do IPI. Após, sem a devida delimitação das situações que seriam abrangidas, ocorreu ampliação do direito a produtos adquiridos por alíquota zero. Posteriormente, o STF alterou o entendimento até então adotado e passou a negar o direito de crédito. Diante das divergências entre os próprios julgadores, há grande falta

de certeza jurídica com relação ao reconhecimento do direito ao crédito nas isenções do IPI. Na sequência, faz-se breve análise da evolução da jurisprudência do STF para, ao fim, inferir-se pela possibilidade do direito ao crédito em operações isentas de IPI.

### 3.3.1 A afirmação do direito ao crédito

No julgamento do Recurso Extraordinário n. 212.284-2, em março de 1998, o STF reconheceu o direito de crédito a produtos adquiridos sob o regime de isenção do IPI. A Corte Suprema reafirmou suas decisões anteriores e manteve o direito ao crédito com relação ao IPI. Veja-se a ementa do julgado:

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 (STF, RE n. 212.484-2/RS, Rel. Min. Nelson Jobim, Tribunal Pleno, Julgamento em 5/3/1998).

O recurso extraordinário foi interposto pela União contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que autorizou o contribuinte de IPI a proceder ao creditamento de insumos adquiridos com isenção. Ressalta-se que a isenção de que trata o caso refere-se a xarope de coca-cola produzido na Zona Franca de Manaus. O xarope produzido na ZFM é isento de IPI e autoriza o adquirente desse insumo a creditar-se do imposto a fim de proceder a compensação com débitos tributários.

Na análise dos votos dos ministros, percebe-se que a questão foi examinada essencialmente sob a óptica da não cumulatividade. A técnica de cobrança do IPI, esclarece o Min. Nelson Jobim, impõe a incidência da alíquota sobre o valor total em todas as operações sucessivas e concede-se crédito do imposto recolhido na operação anterior, com a finalidade de se evitar a cumulação. Se esse é objetivo, continua, “[...] a isenção concedida em um momento da corrente não pode ser desconhecida quando da operação subsequente tributável. O entendimento no sentido de que, na operação subsequente, não se leva em conta o valor sobre o qual deu-se a

isenção, importa, meramente em diferimento” (STF, RE n. 212.484-2/RS, Rel. Min. Nelson Jobim, Tribunal Pleno, Julgamento em 5/3/1998, p. 733).

Assentou-se o entendimento de que isenções sem o devido creditamento perderiam a sua finalidade, pois se transformariam em diferimentos de incidência e ocasionariam efeito cumulativo contrário aos ditames constitucionais. Se há isenção, assevera o Min. Marco Aurélio em seu voto, “[...] para não se chegar à inocuidade do benefício, deve haver o crédito, sob pena, também, de transformarmos a isenção em simples diferimento, apenas projetando no tempo o recolhimento do tributo”. Finaliza o mesmo ministro afirmando que “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” (STF, RE n. 212.484-2/RS, Rel. Min. Nelson Jobim, Tribunal Pleno, Julgamento em 5/3/1998, p. 740, 742).

Ressaltou-se no julgado, ainda, a tese do tributo de valor agregado. Para o Min. Nelson Jobim, não se pode transformar tributo de valor agregado não cumulativo em tributo cumulativo, inviabilizando a concessão de isenções. Para esse julgador, “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” (STF, RE n. 212.484-2/RS, Rel. Min. Nelson Jobim, Tribunal Pleno, Julgamento em 5/3/1998, p. 736).

Salientaram-se as diferenças entre o IPI e o ICMS nos votos dos Ministros Marco Aurélio e Maurício Corrêa. Depreende-se dos votos, em síntese, que as restrições às isenções do ICMS advindas com a EC n. 23/1983 (Emenda Passos Porto) são apenas aplicáveis a esse imposto. Não houve nenhuma modificação com relação ao IPI, que continuou a ter o direito de crédito reconhecido nos casos de isenção. O IPI é não cumulativo por imposição constitucional e sem que haja norma de tal estatura em sentido contrário, imperiosa é a conclusão do reconhecimento do direito de crédito em operações isentas (STF, RE n. 212.484-2/RS, Rel. Min. Nelson Jobim, Tribunal Pleno, Julgamento em 5/3/1998, p. 737-738, 740, 742).

### 3.3.2 A ampliação do direito ao crédito

Assentado o entendimento do STF no RE n. 212. 284-2 com relação ao reconhecimento do direito ao crédito nas aquisições de insumos isentos de IPI, o Tribunal Pleno, em dezembro de 2002, no julgamento dos Recursos Extraordinários n. 350.446-1, 353.668-1, 357.277-6 e 358.493-6, amplia o direito ao crédito a insumos beneficiados com alíquota zero (XAVIER, 2005, p. 17).

A ementa dos referidos recursos está assim estabelecida:

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 (STF, RE n. 350.446-1/PR, Rel. Min. Nelson Jobim, Tribunal Pleno, Julgamento em 18/12/2002).

Da análise dos arestos, percebe-se que o ponto principal da discussão cingiu-se à equivalência entre a isenção e a alíquota zero. Ao fim, decidiu-se que o reconhecimento do direito ao crédito à isenção, já pacificado no âmbito do STF, deveria ser aplicado também para os casos de alíquota zero, pois em que pese possuírem diferenças intrínsecas, na prática os dois institutos possuem efeitos semelhantes.

Extrai-se dos julgados a seguinte passagem do voto do Min. Nelson Jobim que bem elucida a questão:

Já decidimos que, na hipótese de isenção, há creditamento (RE 212.484). Pergunto: Porque decidiríamos o contrário na hipótese de alíquota-zero, onde a situação é a mesma? A CF autoriza o Poder Executivo a alterar a alíquota, podendo chegar a zero, por meio de decreto (art. 153, par. 1º). Tal não se passa com a isenção, que depende de lei (CTN, art. 176). Operando, mediante Decreto, com a gradação da alíquota – podendo chegar a zero – o Poder Executivo fica com agilidade para intervir, via política fiscal, nas operações de mercado. Daí a necessidade do legislador em criar duas figuras – a isenção e a alíquota-zero. Questão de agilidade na intervenção no mercado. (Por isso não concordo com PAULO DE BARROS CARVALHO quando fala em *'falhas do produto legislado'* ao referir-se às figuras da isenção e da alíquota-zero). Tanto a isenção como a alíquota-zero são duas técnicas intervencionais

de mercado adotadas em um mesmo tributo – IPI. Seja por razões de política monetária. Seja por razões de política cambial ou, mesmo industrial. Ora, não se admitir o creditamento do valor que corresponderá à isenção, à alíquota-zero ou, mesmo, à não-tributação, é frustrar o objetivo dessas categorias jurídicas que, quando utilizadas, têm objetivos econômicos (STF, RE n. 350.446-1/PR, Rel. Min. Nelson Jobim, Tribunal Pleno, Julgamento em 18/12/2002, p. 718-720).

Após o julgamento desses recursos, houve outros no STF abordando a mesma questão, reafirmando-se o entendimento acima exposto. O STF passou, por fim, a negar seguimento aos recursos da União sobre a matéria, deixando claro em 54 processos o seu entendimento. Várias outras decisões nos Tribunais Regionais Federais e no Superior Tribunal de Justiça adotaram a posição do STF (XAVIER, 2005, p.19).

### **3.3.3 A denegação do direito ao crédito**

A ampliação do direito ao crédito para os casos de alíquota zero é, para parte da doutrina, indevida, pois isenção e alíquota zero seriam institutos jurídicos diversos. Essa ampliação aparentemente indevida e as divergências de entendimento entre os julgadores ocasionaram a reabertura da questão, dando ensejo a longos debates nos Recursos Extraordinários n. 370.682-9 e 353.657-5 (MACHADO, 2011, p. 46-47).

Nos julgamentos desses recursos, finalizados em junho de 2007, ocorreu a revisão do posicionamento até então adotado pelo STF. Decidiu-se, por seis votos favoráveis contra cinco contrários, em ambos os julgamentos, pela inexistência do direito ao crédito nas hipóteses de aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero ou à não tributação. Os referidos recursos constam com as seguintes ementas:

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 (STF, RE n. 353.657-5/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, Julgamento em 25/6/2007).

Recurso extraordinário. Tributário. 2. IPI. Crédito Presumido. Insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados. 3. Os princípios da não-cumulatividade e da seletividade não ensejam direito de crédito presumidos de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 4 recurso extraordinário provido (STF, RE n. 370.682-9/SC, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Julgamento em 25/6/2007).

Da análise dos votos vencedores, percebe-se que houve restrição da aplicação do princípio da não cumulatividade com relação ao que anteriormente se observava no âmbito da Suprema Corte. Depreende-se do voto do Min. Marco Aurélio, relator do RE n. 353.657, que o direito ao crédito, para existir, depende de “valor” cobrado na operação antecedente. A compensação se dá pelo montante efetivamente exigido pelo fisco, na proporção que o foi. Se a alíquota é zero ou não existe tributação, não há o que ser compensado, assevera o ministro (STF, RE n. 353.657-5/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, Julgamento em 25/6/2007, p. 516).

Outro argumento utilizado para a negativa do direito de crédito foi baseado no princípio da seletividade. Como nos casos de alíquota zero e não tributação não há alíquota positiva prevista em lei, seria necessário ao aplicador da lei “tomar de empréstimo” a alíquota da operação subsequente, ou mesmo fixar outra alíquota devida. Segundo os defensores dessa tese, ao se aplicar a alíquota da operação subsequente à isenta para cálculo do crédito ficto ocorrerá violação ao princípio da seletividade, pois quanto mais supérfluo for o produto final maior será a alíquota e, por consequência, maior também será o objeto de compensação (STF, RE n. 353.657-5/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, Julgamento em 25/6/2007, p. 518).

Em síntese, decidiu-se nesses recursos que o IPI é guiado por dois princípios básicos: a não cumulatividade e a seletividade. Aquele impõe a compensação somente do montante efetivamente devido e cobrado pela União e a sua interpretação não pode se dar de modo a sacrificar o princípio da seletividade. Em virtude disso, sentenciaram os julgadores, não há autorização constitucional para o direito ao crédito nas operações não tributadas ou sujeitas à alíquota zero.

Percebe-se que os ministros deram aplicação mais restrita ao princípio não cumulativo e consideraram que o efeito de recuperação não ofende em linha direta a não cumulatividade. A transformação de um caso de não tributação em diferimento de incidência não ocasionaria efeito cumulativo agravatório da carga tributária, pois o favorecimento fiscal de determinados insumos não deve implicar necessariamente a repercussão nas fases seguintes, segundo entendimento majoritário no âmbito da Corte Suprema (STF, RE n. 353.657-5/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, Julgamento em 25/6/2007, p. 587-589).

Ressalta-se que exatamente contra essa base de argumentação o Tribunal Pleno do STF, anteriormente, considerou que o problema da transformação da isenção em diferimento de incidência ocasionaria o efeito de recuperação e, como consequência, violaria a não cumulatividade. Entendeu-se que a proibição do efeito de recuperação era consequência derivada diretamente da não cumulatividade. Decidiu-se, portanto, que a degradação de uma hipótese de desoneração tributária em diferimento de incidência do imposto acarretaria a cumulatividade e, em virtude disso, seria necessário o reconhecimento do direito ao crédito nos casos de isenção.

Com o intuito de evitar a conversão do benefício fiscal em diferimento do imposto e, por consequência, anular a não cumulatividade, a alíquota aplicável ao cálculo do crédito ficto, para a tese não prevalecente nos julgamentos mencionados, seria a devida na saída dos produtos tributados. A adoção da alíquota da operação subsequente não implicaria a seletividade às avessas, pois a aplicação da alíquota ao insumo isento ou não tributado não interfere na aplicação da alíquota seletiva sobre o montante agregado pelo contribuinte, que continua a sujeitar-se a esse valor (STF, RE n. 353.657-5/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, Julgamento em 25/6/2007, p. 577).

No entanto, em decisão posterior (STF, RE n. 566.819/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, Julgamento em 29/9/2010) o STF abordou a hipótese do direito de crédito nos casos de isenção objetiva e aplicou, nesse julgamento, a mesma conclusão exposta anteriormente nos RE n. 353.657-5 e 370-682-9. Entendeu-se que nos casos de isenção objetiva a não cumulatividade não gera direito de crédito, pois a

CF determina a compensação entre o que foi cobrado na etapa anterior com o devido na posterior e, porque na isenção nada foi cobrado, não há crédito a ser compensado. A não cumulatividade visa a evitar que o adquirente do produto recolha imposto sobre operação já tributada (STF, RE n. 566.819/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, Julgamento em 29/9/2010, p. 471-473).

Todavia, há que se ter sempre em mente que o poder de isentar é o inverso do poder de tributar. Se há opção legislativa pela isenção em determinadas situações, evidentemente não deve existir tributação nesses casos. Situações que poderiam ser tributadas não o foram por opção do legislador. Assim, a não cumulatividade, ao impor, conforme o voto dos ministros, a compensação entre o que foi efetivamente cobrado na entrada e devido na saída, deve ser interpretada para igualmente admitir a compensação entre o que foi isento na entrada e devido na saída. Dito de outro modo: as situações isentas devem importar as mesmas consequências não cumulativas daquelas em que há tributação – não podem ser tributadas novamente nas etapas posteriores porque já foram isentas anteriormente. É como se a isenção protegesse aquela situação anterior da tributação ou, nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho, a isenção atuaria como que imunizando a base de cálculo da operação-base da regra isentiva (1998a, p. 159). E essa conclusão decorre da própria natureza do poder tributário, já que este contém de forma intrínseca o poder de isentar, como verso e reverso de uma medalha (BORGES, 2007, p. 30-31).

Observa-se que nessas últimas manifestações do STF sobre a questão do direito ao crédito se decidiu, em longos debates e com maioria apertada, com relação às hipóteses de alíquota zero e não tributação (RE n. 353.567-5 e 570.682-9). Em decisão mais recente, em setembro de 2010, abordou-se a situação da isenção objetiva e, do mesmo modo, não se reconheceu o direito de crédito (RE n. 566.819). Contudo, ressalta-se que ainda há divergências no âmbito daquela Corte e não houve, desde o precedente de 1998 (RE 212.484-2) até agora, decisão expressa para se aplicar esse mesmo entendimento aos casos de isenções subjetivas, como no caso da Zona Franca de Manaus. Diante disso, pode-se deduzir que a matéria ainda não está pacificada, tanto que a questão da legitimidade do direito ao crédito nos casos de isenção volta a ser

discutida nos Recursos Extraordinários n. 590.809 e 592.891, ainda pendentes de julgamento.

Frisa-se que o reconhecimento do direito ao crédito de IPI nas isenções tributárias antecedentes é medida que visa, além de preservar a regra da não cumulatividade, a conservar a finalidade desses institutos desonerativos. Isenções realmente efetivas ocasionam não só a diminuição do custo de produção, mas também a redução do custo final do produto. Além disso, como mecanismo de extrafiscalidade que são, atuam em situações extremas e enfrentam problemas econômicos e sociais com a finalidade de promover o desenvolvimento nacional. Trazem benefícios, portanto, para toda a coletividade. Contudo, isenções realmente efetivas só são possíveis com o reconhecimento do direito de crédito.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo se dispôs a analisar as isenções tributárias do IPI sob a óptica da não cumulatividade. Após exame do instituto das isenções tributárias e análise da regra-matriz de incidência do IPI, bem como digressões acerca da não cumulatividade desse imposto, chegou-se à inevitável conclusão: o reconhecimento do direito ao crédito é medida necessária para preservação das isenções tributárias e da regra constitucional da não cumulatividade.

Seja admitida a caracterização da isenção pela vetusta ideia de dispensa legal do pagamento de tributo devido ou, ainda, como hipótese de não incidência legalmente qualificada da norma de tributação, ou, inovadoramente, como quer a mais nova doutrina, como mutilação parcial da regra-matriz de incidência tributária, verifica-se que a atuação da norma de isenção alcança somente a norma-padrão de incidência do IPI, e não atinge a regra de direito ao crédito, que permanece inalterada e emanando seus efeitos.

A regra de direito ao crédito preserva a sua autonomia em face da regra isentiva, visto que decorre diretamente da regra constitucional da não cumulatividade. A isenção e a não cumulatividade, ao coexistirem em uma cadeia produtiva, ao contrário de se anularem, somam seus efeitos e, dessa forma, permanece inalterado o direito de crédito ao adquirente de insumos isentos. A finalidade última de ambos os institutos é a mesma: objetiva a realização de valores constitucionais, como a justiça da tributação, a observância da capacidade contributiva e a uniformidade na disposição da carga tributária sobre as várias etapas de industrialização de produtos.

Caso fossem permitidas restrições ao direito de creditamento devido à incidência de isenções tributárias, estar-se-ia negando a autonomia da regra de direito ao crédito, bem como se admitiria limitação da CF por meio de instrumento infraconstitucional – lei ordinária isentiva. Essa interpretação seria, evidentemente, inconstitucional e conduziria ao esvaziamento da finalidade das isenções tributárias.

Estas últimas são instrumentos essencialmente de extrafiscalidade e visam a objetivos maiores do que a simples atuação em uma cadeia produtiva isolada. A

isenção tributária é instrumento a serviço do desenvolvimento nacional e atua de modo específico em determinadas situações de problemas econômicos e sociais com vistas a promover a integração nacional e reduzir as desigualdades regionais, sempre observando aos princípios constitucionais da tributação.

No entanto, as isenções só atingem a sua finalidade constitucional quando são efetivas, isto é, quando observam também a regra da não cumulatividade. As isenções efetivas importam no reconhecimento do direito ao crédito, pois, caso contrário, seriam convertidas em diferimentos de incidência, o que não se pode admitir na óptica constitucional da não cumulatividade. Isenções transformadas em diferimentos de incidência equivaleriam tanto quanto inexistência de isenção, pois, nessa situação, toda a carga tributária supostamente “desonerada” pela incidência da isenção seria transportada para o contribuinte seguinte da cadeia produtiva, que suportaria o ônus total do imposto. O montante concedido a título de isenção seria, na verdade, recuperado pelo adquirente do produto isento, que arcaria com os custos tributários da isenção, já que a União, na hipótese de denegação do direito de crédito, nada perderia em termos arrecadatórios. A receita tributária de uma cadeia com ou sem concessão de isenção seria a mesma, visto que o montante isento seria tranquilamente recuperado na operação subsequente.

Para se evitar a conversão das isenções em diferimentos e, conseqüentemente, violação da não cumulatividade, as isenções tributárias do IPI devem ser interpretadas de modo a se admitir o reconhecimento do direito ao crédito nas hipóteses de aquisição de insumos isentos. As isenções do IPI devem ser, do mesmo modo que o imposto, não cumulativas, uma vez que o poder de isentar é o inverso do poder de tributar e é, portanto, submetido às mesmas limitações deste último.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. 24 tir. rev. e comp., à luz da Constituição de 1988 até a EC n. 10/96, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BORGES, José Souto Maior. Crédito do IPI Relativo a Insumo Isento. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 48, p. 159-171, set. 1999a.
- \_\_\_\_\_. Isenção de produtos industrializados e crédito do IPI na saída de insumos para industrialização fora da Zona Franca de Manaus. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 49, p. 149-161, out. 1999b.
- \_\_\_\_\_. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. Correção monetária de créditos de IPI decorrentes do princípio da não-cumulatividade. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo, v.4, n. 20, p. 41-52, maio/jun. 2010.
- \_\_\_\_\_. **Fundamentos do IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm)>>. Acesso em: 22 fev. 2012.
- \_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>>. Acesso em: 22 fev. 2012.
- \_\_\_\_\_. **Decreto n. 7.212 de junho de 2010**. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm)> Acesso em: 13 jun. 2012.
- \_\_\_\_\_. **Decreto n. 7.660 de dezembro de 2011**. Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI. Disponível em: <<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7660.htm#art7](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7660.htm#art7)>>. Acesso em: 29 fev. 2012.
- \_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 212.484-2**. Rel. Min. Nelson Jobim. Tribunal Pleno. Julgamento em 5/3/1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244157>>. Acesso em: 19 jun. 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 350.446-1**. Rel. Min. Nelson Jobim. Tribunal Pleno. Julgamento em 18/12/2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261210>>. Acesso em: 19 jun. 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 353.657-5**. Rel. Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Julgamento em 25/6/2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=513677>>. Acesso em: 19 jun. 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 353.668-1**. Rel. Min. Nelson Jobim. Tribunal Pleno. Julgamento em 18/12/2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261304>>. Acesso em: 19 jun. 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 357.277-6**. Rel. Min. Ilmar Galvão. Tribunal Pleno. Julgamento em 18/12/2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261386>>. Acesso em: 19 jun. 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 358.493-6**. Rel. Min. Ilmar Galvão. Tribunal Pleno. Julgamento em 18/12/2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261430>>. Acesso em: 19 jun. 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 370.682-9**. Rel. Min. Gilmar Mendes. Tribunal Pleno. Julgamento em 25/6/2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=503002>>. Acesso em: 19 jun. 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 566.819**. Rel. Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Julgamento em 29/9/2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618884>>. Acesso em: 19 jun. 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.

\_\_\_\_\_; BOTTALLO, Eduardo Domingos. IPI, seletividade e alteração de alíquotas. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n.159. p. 107-114, dez. 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

\_\_\_\_\_. IPI: comentários sobre as regras gerais de interpretação da tabela mbm/sh (tipi/tab). **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, v. 12, p. 42-60, set. 1996.

\_\_\_\_\_. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 33, p. 142-166, jun. 1998a.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998b.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. 21 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CELLA, João Nelson. **Imposto sobre produtos industrializados (IPI)**: seletividade e não cumulatividade. 2006. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). PUC/SP.

Disponível em:

<[http://www.sapientia.pucsp.br/tde\\_busca/arquivo.php?codArquivo=2505](http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=2505)> Acesso em: 24 jun. 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11 ed. rev e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

\_\_\_\_\_. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2003.

\_\_\_\_\_; DERZI, Misabel de Andrade Machado. ICMS – Não cumulatividade e temas afins. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O Princípio da Não-Cumulatividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2004.

DERZI, Misabel de Andrade Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

\_\_\_\_\_. Sistema Tributário Nacional: Não Cumulatividade e Substituição Tributária na Constituição Federal. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo, v. 5, n. 29, p. 19-48, nov/dez. 2011

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

\_\_\_\_\_. Isenção e não-cumulatividade do IPI. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, v.4, p. 30-35, jan. 1996.

\_\_\_\_\_. Crédito do IPI relativo a entrada de insumos adquiridos em operação isenta. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n.184, p. 44-56, jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Virtudes e Defeitos da Não Cumulatividade no Sistema Tributário Brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O Princípio da Não-Cumulatividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) **O princípio da Não-Cumulatividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. **IPI: teoria e prática**. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

\_\_\_\_\_. **O imposto sobre produtos industrializados (IPI) na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

\_\_\_\_\_; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária: ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MOREIRA, André Mendes. Não cumulatividade do IPI e o direito ao crédito sobre produtos intermediários. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Belo Horizonte, v.9, n.53, p. 57-79, set./out. 2011.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 12 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2010.

QUEIROZ, Cid Heraclito de. A nova substancia constitucional do princípio da não-cumulatividade do IPI. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, v. 40, p. 13-25, jan. 1999.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL: banco de dados. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Arrecadacao/default.htm>>. Acesso em: 26 maio 2002.

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

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 19 ed. 19 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e prática das isenções tributárias**. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. Ed. Póstuma. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

\_\_\_\_\_. O Princípio da não cumulatividade e o IVA no direito comparado. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O Princípio da Não-Cumulatividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2004.

VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.

XAVIER, Alberto. Do direito ao crédito de IPI nas aquisições de insumos sujeitos a alíquota zero. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, v. 120, p. 11-25, set. 2005.