

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



4

**REVISTA DIALÉTICA
DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

4

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Diretora Comercial
Lêda Ferraz de Mendonça

Projeto Gráfico
Escrituras Editora

Editoração Eletrônica
RG dois

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito de Capa
Ajato

Impressão
Gráfica Palas Athena
(JANEIRO - 1996)



Martins de Porangaba é
o autor da obra
reproduzida em destaque,
na capa.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Av. Bernardino de Campos, 327 - Conj. 24
CEP 04004-050 - São Paulo - SP
Fone/fax (011) 284.2096 - 284.5362 - 284.5527

SUMÁRIO

DOCTRINA

- ICMS: um caso de delegação de competência legislativa - a lista dos produtos industrializados semi-elaborados - *Alcides Jorge Costa* 9
- Contribuição ao programa de integração social - efeitos da declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 - *Edmar Oliveira Andrade Filho* 13
- Isenção da Cofins à exportação e sua regulamentação - aplicabilidade - *Gabriel Lacerda Troianelli* 25
- Isenção e não-cumulatividade do IPI - *Hugo de Brito Machado* 30
- Impostos reais e a eficácia de medida liminar em ação direta de inconstitucionalidade - *Ives Gandra da Silva Martins* 36
- Da tributação da renda mundial - princípios jurídicos - *João Dácio Rolim* 47
- Ação rescisória em matéria tributária e segurança jurídica - *Marilene Talarico Martins Rodrigues* 52
- A imunidade religiosa - *Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho* 61
- A responsabilidade fiscal previdenciária na construção civil - *Wladimir Novaes Martinez* 66

INSS

ISENÇÃO E NÃO-CUMULATIVIDADE DO IPI

Hugo de Brito Machado

Determina a Constituição Federal que o Imposto sobre Produtos Industrializados “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”¹. Já o Código Tributário Nacional estabelece que “o imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados”².

Em face desses dispositivos coloca-se a questão de saber se as empresas que adquirem matérias-primas de indústrias sediadas na Zona Franca de Manaus, e por isto isentas do IPI, podem utilizar o crédito relativo a esse imposto, que na verdade não é *pago*, nem é *cobrado* na operação anterior, precisamente em virtude daquela isenção.

No que se refere ao ICM, idêntica questão foi suscitada, há muito tempo. Em livro publicado em 1971, eu já chamava a atenção para o fato de que as palavras *pago* e *cobrado*, não podiam ser interpretadas literalmente. E mais tarde, em artigo publicado na Revista da Faculdade de Direito da UFC, com o título “Aspectos da não-cumulatividade do ICM”, externava o meu entendimento no sentido de que a isenção não exclui o direito ao crédito na operação seguinte. Finalmente a jurisprudência definiu-se, inclusive no Supremo Tribunal Federal, favoravelmente aos contribuintes.

Mais tarde, porém, a Emenda Constitucional nº 23 veio impor o entendimento das autoridades fazendárias. E seus dispositivos terminaram encartados na vigente Constituição, de sorte que, em relação ao ICMS, hoje não pode haver dúvida. Salvo disposição de lei em contrário, “a isenção ou não-incidência não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes” (CF/88, art. 155, § 2º, inciso II, alínea “a”).

Quanto ao IPI, todavia, a situação é diversa. Não fazendo a Constituição a restrição estabelecida relati-



Hugo de Brito Machado
é Juiz do Tribunal Federal
da 5ª Região e Professor
Titular de Direito
Tributário da
Universidade Federal do
Ceará.

¹ CF, art. 153, inciso IV, e § 3º, inciso II.

² CTN, art. 49

vamente ao ICMS, deve prevalecer aquele entendimento fundado na análise do princípio da não-cumulatividade, combinado com o elemento teleológico ou finalístico na interpretação da norma jurídica isentiva.

Pode parecer que não tendo sido *cobrado* o IPI na operação anterior, em face da isenção, inexistiria o direito ao crédito. Tal entendimento, porém, levaria à supressão pura e simples das isenções, que restariam convertidas em meros diferimentos de incidência. Em casos como o de que se cuida, 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 tranqüilamente recuperado, com a cobrança do valor respectivo às empresas que utilizam 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.

É razoável, assim, entender-se que o princípio da não-cumulatividade efetivamente ampara a pretensão das adquirentes ao crédito do IPI relativo a insumos isentos, pois não é admissível

uma interpretação segundo a qual resta anulada a finalidade da isenção. O elemento sistemático impõe a preferência pela interpretação que não anula o instituto da isenção.

Outra, aliás, não foi a razão pela qual prevaleceu na jurisprudência, no concernente ao ICM, o entendimento que garantia o direito ao crédito relativo a operação anterior isenta. Entendimento que somente foi superado em face de Emenda Constitucional, que violentou a lógica do sistema, e somente prevalece pela categoria superior das normas da Constituição.

É relevante notar que a Emenda Constitucional em referência teve por finalidade, especialmente, evitar a denominada "guerra fiscal", vale dizer, a disputa entre os Estados, considerada ruínosa às Fazendas respectivas. E como o IPI é um tributo federal, quanto a ele não se pode, com tal finalidade pelo menos, preconizar o mesmo tratamento que o constituinte deu ao ICMS.

Entendo que a isenção não configura simples dispensa de tributo devido. Isenção é exclusão de parcela do suporte fático da norma de tributação. Em face da norma de isenção, que incide sobre aquela parcela fática, não ocorre o fato tributável, dito fato gerador da obrigação tributária. Isenção é exceção à regra jurídica de tributação³.

De todo modo, tem-se de considerar que o Supremo Tribunal Federal já afirmou, com arrimo na doutrina do mestre Gomes de Sousa, que a isenção é uma dispensa de tributo devido. Se é assim, não pode haver dúvida de que a isenção do IPI, sendo apenas uma dispensa desse tributo, para o fim de estimular o contribuinte isento, não pode excluir o direito ao crédito res-

³ Cf. Curso de Direito Tributário, 10ª edição, Malheiros, São Paulo, 1995, p. 152.

pectivo, para o comprador de tais produtos. Tal entendimento jurisprudencial da Corte Maior tem suas consequências, entre as quais a de se considerar o IPI um imposto *devido*, para os fins do art. 153, inciso IV, e § 3º, inciso II, da Constituição Federal.

Acolhendo a doutrina dos Mes- tres Rubens Gomes de Sousa e Ruy Barbosa Nogueira, o ilustre Juiz Federal da 8ª Vara no Ceará, Professor Napoleão Nunes Maia Filho, concedeu mandado de segurança para garantir à impetrante o direito ao crédito do IPI relativo a matérias-primas adquiridas de indústria isenta daquele imposto porque sediada em Manaus⁴.

Seja como for, inadmissível é a interpretação literal dos preceitos da Constituição Federal, e do Código Tributário Nacional, quanto às palavras *cobrado*, contida no art. 153, inciso IV, e § 3º, inciso II, e *pago*, contida no art. 49 do Código Tributário Nacional. Qualquer pessoa que tenha alguma vivência da sistemática da não-cumulatividade sabe perfeitamente que jamais o fisco exigiu de qualquer contribuinte a prova da *cobrança*, ou do *pagamento*, como condição para o uso do crédito correspondente. O que se exige é que exista tributo *relativo* a operação anterior. Em face da isenção esse imposto, relativo a operação anterior, ou não será devido⁵, ou será devido mas dispensado em virtude da norma isentiva⁶, mas não pode ser considerado, porque isto implicaria abolir o instituto da *isenção*, que restaria substituído inexoravelmente pelo instituto do *diferimento de incidência*.

Não é razoável interpretar-se uma norma de tal forma que, além de desatendido o elemento finalístico, ou teleológico, no que concerne à isenção, conduza ainda à extinção desse instituto do Direito Tributário, substituindo-o pelo diferimento da incidência do imposto.



NOTA DA DIALÉTICA

A sentença do Juiz Napoleão Nunes Maia Filho, mencionada no texto acima, é a seguinte:

Sentença nº 1280/95

Processo nº 95.9470-3 - Mandado de Segurança

Impetrante: Refrescos Cearenses S.A.

Impetrado: Delegado da Receita Federal em Fortaleza, CE

Constitucional. Tributário. Ausência de identidade entre as Ações Mandamental Coletiva e Individual que visam o mesmo objeto. Crédito do IPI. Princípio da Não-Cumulatividade. Arts. 153, Parág. 3º, II, da Carta Magna e 49 do CTN. Irrelevância da Isenção do Imposto na Operação Anterior. Supremacia da Constituição Federal.

1. Inexiste correlação entre a ação mandamental coletiva aforada por entidade associativa empresarial, versando matéria tributária de interesse genérico, e o mandado de segurança individual, impetrado por empresa isolada, no resguardo de direitos restritos, por incorrer, entre os dois feitos, o requisito da *identidade de partes* (art. 301, parág. 2º, do CPC).

2. A *não-cumulatividade tributária*, qual a do IPI (arts. 153, parág. 3º, II, da Carta Magna e 49 do CTN), impõe que o valor do tributo devido em cada operação se compense com o montante incidente/cobrado nas operações anteriores.

3. A isenção da operação anterior não pode ser entendida como obstáculo à fruição do direito ao crédito do IPI na

⁴ Sentença nº 1.280/95, prolatada em 08.09.95, no Processo nº 95.9470-3, da 8ª Vara da Seção Judiciária do Ceará.

⁵ Segundo o meu entendimento pessoal.

⁶ Segundo o entendimento do Supremo Tribunal Federal.

operação subsequente, *sob pena de se eliminar a natureza não-cumulativa deste imposto, estabelecida em regra magna de irrecusável clareza.*

4. Quando mais de uma interpretação normativa for abstratamente possível, *deve-se dar preferência àquela que melhor se harmoniza com o sistema constitucional e mais completamente realiza os propósitos da Carta Magna, para se assegurar a sua prevalência e a efetividade de suas disposições, em favor da estabilidade das relações jurídicas e em homenagem ao preceito da supremacia constitucional, como valor a ser persistentemente resguardado.*

5. Tutela mandamental deferida.

1. Relatório

1.1 Trata-se de *writ of mandamus*, impetrado com caráter preventivo, com pedido de medida liminar, pela empresa Refrescos Cearenses S.A., em que postula ordem judicial que lhe assegure o direito ao crédito do IPI nas aquisições de matéria-prima (concentrado) de fornecedor estabelecido na Zona Franca de Manaus, *inobstante tratar-se de operações isentas, na origem, do pagamento desse tributo federal.*

1.2 Argumenta a postulante que o IPI é um imposto não-cumulativo (arts. 153, parág. 3º, II, da CF e 49 do CTN), o que importa dizer que *se compensa em cada operação tributada o valor incidente nas operações anteriores.*

1.3 No despacho de fls. 86/87 deferi o pedido de medida liminar, que restou irrecorrido, por se me terem afigurado presentes o *fumus boni juris* e o *periculum in mora*, a ornarem a pretensão deduzida pela parte.

1.4 Em bem prestadas informações, a digna Delegada da Receita Federal, Mônica Moreira Gomes da Frota, aduz preliminarmente a existência de ação mandamental coletiva impetrada na Seção Judiciária do Rio de Janeiro (Proc. 91.47783-4, 22ª Vara Federal), versando a mesma temática desta, a qual teria sido julgada improcedente.

1.5 No mérito, a ilustre Delegada assevera que a isenção ou não-incidência do ICMS implicam o não-surgimento do direito ao crédito respectivo nas operações seguintes (art. 155, parág. 2º, II, da CF), daí porque a mesma conclusão deve ser aplicada ao IPI; sustenta, ainda, a Autoridade Fiscal que o art. 49 do CTN só permite o crédito do IPI se há imposto pago

relativamente aos produtos entrados no estabelecimento do contribuinte, o que não se dá, quando a operação de aquisição é isenta.

1.6 Ademais, diz a delegada da Receita, inexistir previsão legal para utilização de crédito de imposto não lançado e não pago, concluindo pela impossibilidade de deferimento da ordem impetrada, por ausência de qualquer ilegalidade no comportamento fiscal de inaceitar o crédito do IPI, em tais situações.

1.7 O douto Procurador da República Francisco de Araújo Macedo Filho opina pela denegação da segurança, alegando que a inocorrência de pagamento do IPI, por ser a operação anterior isenta, impede o direito ao crédito na operação posterior.

1.8 Ao ver do Procurador da República, a parte impetrante carece de direito líquido e certo a ser amparado.

1.9 É o que havia de relevante para relatar.

2. Fundamentos

2.1 Aprecio, em primeiro lugar, a preliminar alegada pela digna Delegada da Receita Federal em Fortaleza, pertinente à existência de sentença judicial adversa à pretensão da impetrante, proferida em Mandado de Segurança Coletivo interposto perante a 22ª Vara da Justiça Federal no Rio de Janeiro, pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola (Proc. 91.0047783-4), versando o mesmo tema deste.

2.2 Entendo inexistir correlação entre aquela ação mandamental coletiva aforada pela entidade associativa empresarial supranominada e este mandado de segurança individual, por inocorrer, entre os dois feitos, o requisito da *identidade de partes*, previsto no art. 301, parág. 2º, do CPC como pressuposto da *litispendência ou da coisa julgada*.

2.3 Na verdade, como pertinentemente observa o preclaro Juiz Hugo Machado, *as entidades associativas que impetram mandado de segurança coletivo o fazem em nome próprio, vale dizer, assumem processualmente a qualidade de parte, daí porque a sentença proferida na ação não vincula os substituídos, que não são partes no litígio:*

"Quando a entidade impetra mandado de segurança coletivo, a entidade defende em juízo direito alheio, mas o faz em seu próprio nome. Impetrante, pois, é a entidade ou associação."

(Mandado de Segurança em Matéria Tributária, RT, 1994, pp. 74/75).

2.4 De fato, na ação mandamental coletiva, com fundamento no art. 5º, LXX, b, da Carta Magna, ocorre o fenômeno da *substituição processual*, por cujo efeito a parte impetrante é a própria entidade, que atua processualmente em seu próprio nome, e não no de seus Filiados.

2.5 Por conseguinte, como leciona o mestre J. J. Calmon de Passos, *não há identidade de sujeitos quando se dá a autuação por substituição processual* (Comentários ao CPC, Forense, vol III, p. 259).

2.6 Reputo sem relevância, portanto, que tenha existido ou esteja em curso ação mandamental coletiva em que seja impetrante entidade associativa de que a empresa ora postulante participe, *porque aquela ação não apresenta identidade com esta, por diversidade de partes*.

2.7 Quanto ao mérito da presente demanda, vejo que, realmente, a Carta Magna, assim dispõe:

"Art. 153 - Compete à União instituir impostos sobre:

IV - Produtos Industrializados.

Parág. 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; (...)".

2.8 O CTN assim diz, quanto ao IPI:

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

2.9 Como se vê nessas dicções normativas, a Carta Magna emprega a expressão *cobrado*, enquanto o CTN emprega a expressão *pago*, ambas se referindo ao imposto (IPI) pertinentes às operações anteriores, na apuração do crédito do IPI pelo contribuinte.

2.10 A exigência de que tenha havido *pagamento* do imposto na operação antecedente, para que possa surgir o crédito correspondente na operação posterior, como parece ser exigência do art. 49 CTN, *deve ser de logo afastada*, porque a Carta Magna apenas impõe que tenha havido a sua *cobrança* (art. 153, parág. 3º, II), *sendo certo que esses dois termos jurídicos (cobrado e pago) designam efetivamente realidades distintas, devendo-se dar prevalência à expressão constitucional (cobrado), em detrimento da expressão legal (pago), em face da supremacia da Carta Magna*.

2.11 Resta saber, assim, se havendo isenção do imposto na operação anterior, *terá ocorrido ou não a sua cobrança*.

2.12 Na expressão do eminente Einaudi, *a palavra isenção tem os braços largos como a misericórdia de Deus*, daí a amplíssima abrangência da sua conceituação, a recomendar, até, a sua não utilização no vocabulário tributário, como alvitra o douto Bernardo Ribeiro de Moraes (Compêndio de Direito Tributário, Forense, 1984, p. 560).

2.13 Bem por causa dessa amplitude, o instituto da *isenção tributária* não tem tratamento uniforme na doutrina jurídica, *mas tem prevalência a corrente que a entende e conceitua como sendo a dispensa legal do pagamento de tributo devido, isto é, de tributo que apresenta todas as características legais exigíveis à sua incidência*.

2.14 Essa corrente, sem despreço às demais, tem o prestígio do apoio do mestre Rubens Gomes de Souza, para quem, *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 que só se pode dispensar o pagamento de um tributo que seja efetivamente devido* (Compêndio de Legislação Tributária, Ed. Financiera, 3ª ed., 1954, p. 75).

2.15 Essa lição do saudoso tributarista está em perfeita sintonia com o art. 140 do CTN, ao dizer que *as circunstâncias que excluem o crédito tributário não afetam a obrigação que lhe deu origem*, sendo certo que a isenção é uma forma de exclusão do crédito tributário (art. 175, I, do CTN), mas não - evidentemente - da obrigação.

2.16 Ensino nesse mesmo sentido é dado por Ruy Barbosa Nogueira, que assinala que *só se pode isentar o que esteja a priori tributado* (Curso de Direito Tributário, Sarai-va, 1980, p. 171).

2.17 Essas doutes razões doutrinárias me obrigam a concluir que *na isenção existe a cobrança do tributo, previsto em lei tributária com todos os seus elementos formadores, mas não existe o seu pagamento, porque uma outra lei tributária expressamente o dispensa*.

2.18 Aceito, portanto, a tese de que *na isenção tributária existe a cobrança do tributo, como fato conseqüente da plena incidência da norma legal de tributação, apenas não há o seu pagamento, como conseqüência excepcional da aplicação de outra norma legal (a norma isentiva)*.

2.19 Aliás sobre a inadequação da expressão *cobrado*, empregada no art. 153, II, parág. 3º, da Carta Magna, Ives Gandra Martins tem estas lúcidas palavras:

"O texto maior mencionado merece dois reparos. O primeiro deles diz respeito à expressão 'cobrado'. A doutrina e a jurisprudência já corrigiram a infeliz formulação vocabular, visto que a cobrança é elemento despiçando na formulação da obrigação tributária ou do seu crédito decorrencial. (...) Uma obrigação tributária pode ter nascido e jamais ser cobrada, sem que deixe de ser obrigação tributária, gerando conseqüências, inclusive, no concernente ao princípio da não-cumulatividade. (...) A evidência, não pretende o constituinte cuidar de imposto cobrado', mas de imposto incidente, visto que é a incidência que conforma a obrigação tributária." (Comentários à Constituição do Brasil, 1990, pp. 302/303).

2.20 Em tema de IPI, por se tratar de imposto constitucionalmente não-cumulativo, a operação isenta deve gerar, inegavelmente, o direito ao crédito na operação seguinte, para não se frustrar o ditame magno concedente da inacumulabilidade, que tem por suporte a cobrança do tributo, vale dizer, a sua incidência no caso concreto, conforme o prevê a Carta Magna (art. 153, parág. 3º II), e não o seu pagamento, como sugere o art. 49 do CTN.

2.21 A isenção da operação anterior não pode, dessa forma, ser entendida como obstáculo à fruição do direito ao crédito do IPI na operação subsequente, para não se frustrar a natureza não-cumulativa do imposto, estabelecida em regra magna de irrecusável clareza.

2.22 Quando mais de uma interpretação normativa constitucional for abstratamente possível, deve-se dar preferência àquela que melhor e mais completamente realiza os propósitos da Carta Magna, para assegurar a sua

prevalência e a efetividade de suas disposições, em favor da estabilidade das relações jurídicas e homenagem ao preceito da supremacia constitucional, como valor a ser persistentemente resguardado.

2.23 Se assim não se fizer, estar-se-á impedindo, por via exegética, a eficácia da Constituição, ao frustrar a aplicação do seu comando que prevê a não-cumulatividade do IPI.

2.24 A eficácia jurídica das normas da Carta Magna, como superiormente ensina José Afonso da Silva, impede que se lhes deva atribuir o valor moral de conselhos, avisos ou lições (Aplicabilidade das Normas Constitucionais, RT, 1982, pp. 3, 68 e 253), devendo-se, ao contrário, reconhecer-lhes efetivamente, através da aplicação da sua força operativa no mundo factual, em contínuo cumprimento de suas determinações.

3. Decisão

3.1 Em face dos fundamentos expendidos, concedo a ordem de impetrada, para assegurar à parte impetrante o direito de se creditar dos valores relativos ao IPI, nas operações de aquisição de concentrado, ainda que essas operações sejam isentas do mesmo imposto, na origem.

3.2 Transposto o prazo para eventual recurso voluntário, remetam-se os autos à superior apreciação do colendo TRF da 5ª Região, para o reexame necessário, em face do duplo grau obrigatório, que melhor dirá.

3.3 Custas *ex vi legis*.

3.4 Sem honorários (Súmula 512 do STF).

3.5 Intimações e comunicações de estilo.

P.R.I.

Fortaleza, CE, 8 de setembro de 1995.

Napoleão Nunes Maia Filho
Juiz Federal - 8ª Vara