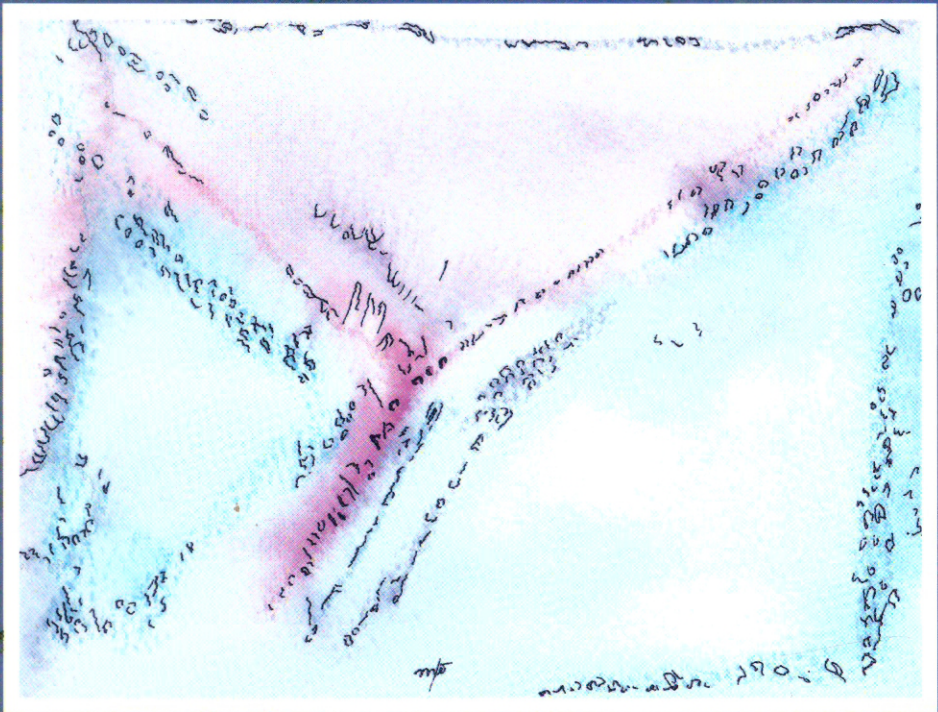


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

184

(JANEIRO - 2011)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

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

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Impressão
Yangraf

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Marola Omartem
é o autor da obra reproduzida em
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br

canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da

Revista Dialética de Direito Tributário.

Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Edgard Audomar Marx Neto e Hugo Evo Magro Corrêa Urbano - A proteção da confiança e a alteração de prazos prescricionais no Direito Tributário

1. Introdução. 2. As várias dimensões da confiança no Direito. 3. Redução de prazo prescricional e tutela da confiança. 4. Conclusões.

7

Florence Haret - Direito consuetudinário tributário ou o costume no Direito positivo? Exame dos artigos 100 e 112 do CTN e da aplicação das presunções *hominis* no Direito Tributário

1. Presunção *hominis* e costume. 2. Heterointegração em sistemas normativos fechados: o Direito brasileiro é heterônomo? 3. Teoria das fontes e integração do costume. 4. Costume e Direito Tributário: sobre as práticas reiteradamente observadas pela Administração Pública dispostas no art. 100, III, do CTN. 5. A prática reiterada como forma de exclusão de punibilidade do contribuinte: exegese do art. 112 do CTN. 6. Conclusões.

19

Gabriel Lacerda Troianelli - A não incidência do IPI na venda de produto importado a consumidor final ou estabelecimento não industrial

1. Introdução. 2. A distinção entre a finalidade do imposto de importação e demais tributos incidentes na importação. 3. As consequências jurídicas da nacionalização do bem importado. 4. As regras do Código Tributário Nacional pertinentes à matéria. 5. As normas constitucionais aplicáveis ao tema. 6. Conclusão.

28

Hugo de Brito Machado - Crédito do IPI relativo a entrada de insumos adquiridos em operação isenta

1. Introdução. 2. A evolução da jurisprudência do STF. 3. Os princípios da não cumulatividade e da seletividade. 4. O crédito na entrada de insumos. 5. Conclusões.

44

Jorge Inácio de Aquino - O contencioso administrativo tributário no Brasil - órgãos de julgamento

I. A natureza dos órgãos de julgamento administrativo do contencioso tributário. II. As causas da litigiosidade tributária. III. Vantagens que se apresentam e razão da existência dos órgãos judicantes administrativos.

57

Luciana Rosanova Galhardo, Geraldo Valentim Neto e Renato Henrique Caumo - Tributação dos lucros de controlada no exterior - Redução de capital de controladora brasileira com entrega de participação societária no exterior: não incidência do IRPJ e da CSLL

I. Introdução. II. Breves considerações acerca do regime de tributação dos lucros de controladas no exterior. III. Redução de capital de empresa nacional com entrega de participação societária em controlada no exterior: indisponibilização de lucros para fins de incidência do IRPJ e da CSLL. IV. Conclusões.

70

Nelson Monteiro Neto - Suspensão da exigibilidade do crédito tributário em caso de fiança bancária

1. Exposição do problema. 2. Interpretação extensiva e aplicação analógica: níveis diferentes. 3. Análise de alguns acórdãos. 4. Observações finais.

79

Oscar Valente Cardoso - FAP: fator acidentário de prevenção ou de repressão?

1. Introdução. 2. SAT: definição, histórico normativo e constitucionalidade. 3. FAP: definição e histórico normativo. 4. Procedimento administrativo de impugnação do FAP. 5. FAP: constitucionalidade. 6. Conclusões.

86

Crédito do IPI Relativo a Entrada de Insumos Adquiridos em Operação Isenta

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

O estudo do Direito é difícil, mas extremamente interessante, exatamente porque no mesmo se pode ver como tudo é muito relativo. Cada um tem o direito de adotar as teses que lhe parecem mais coerentes, embora todos tenhamos o dever de sermos coerentes. Entretanto, quanto ao relativismo da própria coerência, Radbruch, no pórtico do capítulo sobre as antinomias da ideia de Direito, transcreve a seguinte afirmação de Ibsen:

“Já alguma vez conduziste até ao fim um pensamento, sem teres tropeçado numa contradição?”¹

Realmente os pensamentos, ou as teses, geralmente têm alcance limitado que uma vez ultrapassado pode revelar uma contradição. Mas as contradições são, muitas vezes, apenas aparentes, pois o que na verdade pode estar faltando é a precisão no uso de determinados conceitos, precisão que nos estudos jurídicos geralmente é de importância decisiva.

Por isto é que, com inteira propriedade, adverte Bielsa:

“Todo examen del vocabulario jurídico que contribuya a la aclaración y a la depuración de los conceptos debe estimarse como útil en algún grado. Si hay una disciplina en la cual conviene emplear la palabra adecuada o propia, ella es la del derecho. Tanto en el orden legislativo como en el judicial - y no digamos en el administrativo - esta precuación es indispensable aunque sólo sea para evitar controversias o discusiones que surgen precisamente de la confusión y duda sobre un término.”²

Um exame atento das divergências doutrinárias nos mostra que a maior parte delas resulta muito mais de questões de linguagem do que de questões relativas propriamente às teses jurídicas. Neste sentido é a lição de Carrió, a nos dizer que:

“La relación que existe entre aquellos desacuerdos y los problemas del lenguaje es muy grande; más de lo que de ordinario advertimos. Hasta se podría decir, sin pecar de exageración, que la mayor parte de las agudas controversias que,



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

¹ Gustav Radbruch, em *Filosofia do Direito*, tradução de L. Cabral de Moncada, 5ª edição, Arménio Amado, Coimbra, 1974, p. 159.

² Rafael Bielsa, *Los Conceptos Jurídicos y su Terminología*, 3ª edição, Depalma, Buenos Aires, 1987, p. 9.

sin mayor beneficio, agitan el campo de la teoría jurídica, deben su origen a ciertas peculiaridades del lenguaje y a nuestra general falta de sensibilidad hacia ellas.”³

Por outro lado, a diversidade de opiniões a respeito das questões jurídicas deve ser vista com naturalidade, pois elas decorrem da própria individualidade do ser humano. Segundo Radbruch, Goethe, em carta a Reinnar, depois da leitura duma história comparada dos sistemas filosóficos, escreveu:

“Ao ler esta obra, compreendi de novo aquilo que o autor muito claramente exprime, isto é: as diversas maneiras de pensar acham afinal o seu fundamento na diversidade dos homens e por isso será sempre impossível criar neles convicções completamente uniformes. Se chegarmos a saber de que lado estamos, já conseguiremos bastante; poderemos então ficar tranquilos com a nossa consciência e seremos mais tolerantes para com os outros.”⁴

Assim, quando nos atrevemos a abordar uma questão jurídica, especialmente quando essa questão já suscitou controvérsias no seio da Corte Maior do País, devemos fazê-lo sem esquecer a advertência de Souto Borges, segundo a qual:

“Quem é propenso a defender intolerantemente suas próprias teorias ou, num giro subjetivista, as suas convicções pessoais, as suas opiniões, já se demitiu, sem o saber, da comunidade científica. Porque se opõe, essa tendência conservadora, ao espírito aberto que ousadamente prefere o método de ‘tentativas e erros’, pela formulação de hipóteses testáveis independentemente.”⁵

A questão da existência, ou não, do direito ao crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados relativo a entrada de insumos adquiridos em operação isenta desse imposto suscitou controvérsia no âmbito do Supremo Tribunal Federal, e os argumentos utilizados no debate nos estimularam a examiná-la mais uma vez. Exame que se faz oportuno porque a questão está sendo reaberta na Corte Maior, que já reconheceu a ocorrência de repercussão geral no RE 592.891, interposto pela União contra decisão que reconheceu o direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus.

Neste estudo pretendemos demonstrar que é apenas aparente o conflito entre a tese que reconhece o direito ao crédito do IPI relativo a entrada de insumos adquiridos em operação isenta, e a outra que nega esse direito. O conflito na verdade resultou da ampliação da primeira das duas teses, para além dos limites nos quais é indiscutivelmente válida.

Começaremos pelo estudo da evolução da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, examinando os argumentos utilizados na defesa das teses postas em conflito. Depois estudaremos os princípios constitucionais que a questão envolve, a saber, o princípio da não cumulatividade e o princípio da seletividade, procurando demonstrar a necessidade de que esses princípios sejam interpretados de modo a que um não elimine o outro. Em seguida faremos referência às figuras jurídicas adotadas pela legislação do IPI, em virtude das quais o Imposto não é devido em determinadas situações. E finalmente vamos procurar demonstrar porque existe o direi-

³ Genaro R. Carrió, *Notas sobre Derecho y Lenguaje*, 5ª edição, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2006, p. 91.

⁴ Gustav Radbruch, *Filosofia do Direito*, tradução de L. Cabral de Moncada, 5ª edição, Arménio Amado, Coimbra, 1974, p. 59.

⁵ José Souto Maior Borges, *Obrigações Tributárias - uma Introdução Metodológica*, Saraiva, São Paulo, 1984, p. 86.

to ao crédito em relação a determinadas entradas de insumos decorrentes de operações isentas, embora esse direito não exista, como regra, relativamente às entradas de insumos com isenção, não incidência ou alíquota zero.

2. A Evolução da Jurisprudência do STF

2.1. A afirmação do direito ao crédito

Em 5 de março de 1998, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 212.484-2, do Rio Grande do Sul, do qual foi relator o Ministro Ilmar Galvão e relator para o acórdão o Ministro Nelson Jobim, o Supremo Tribunal Federal decidiu, contra o voto do relator, pela existência do direito de crédito de IPI relativo a entrada de insumo decorrente de operação isenta do imposto.

A análise dos votos então proferidos nos mostra que os senhores Ministros examinaram o caso tendo em vista apenas o princípio da não cumulatividade, e formularam considerações a respeito da distinção, quanto a esse princípio constitucional, entre o IPI e o ICM, tendo em vista que em relação a este último tal princípio fora atingido pela Emenda Constitucional nº 23, de 1983, a chamada Emenda Passos Porto, que transformou a regra do direito ao crédito em exceção a depender do disposto em lei complementar.

No referido julgamento foi afirmada a existência do direito ao crédito do IPI. E a decisão foi indiscutivelmente acertada, por se tratar de crédito do IPI relativo a entrada de insumos decorrente de operação sem imposto em virtude de isenção regional. Ocorre que, não obstante acertada a decisão, os seus fundamentos não foram, data máxima vênua, adequadamente colocados, permitindo fosse a mesma entendida com abrangência bem maior do que deveria ter. Nela não foi feita nenhuma referência aos dois pontos essenciais para a existência do direito ao crédito, a saber, a natureza da isenção regional e o princípio da seletividade do IPI.

Entretanto, mesmo sem fazer as distinções necessárias à adequada delimitação do alcance do julgado, o Ministro Nelson Jobim, defensor da tese que afinal no mesmo prevaleceu, reconhecendo o direito ao crédito do IPI, disse expressamente em seu voto:

“A isenção, na Zona Franca de Manaus, tem como objetivo a implantação de fábricas que irão comercializar seus produtos fora da própria zona. Se não fora assim o incentivo seria inútil. Aquele que produz na Zona Franca não o faz para consumo próprio. Visa a venda em outros mercados.”

Esta, a rigor, é a razão pela qual o crédito do IPI relativo à entrada de insumos decorrente de operação com isenção que seja um incentivo ao desenvolvimento regional deve ser assegurado. Direito que, no caso, não contraria o princípio constitucional da seletividade desse imposto, nem se estende a outras formas de não incidência do tributo na operação de entrada do insumo, como adiante será demonstrado.

2.2. Ampliação indevida do direito ao crédito

Infelizmente, porém, o que se viu foi a ampliação indevida do alcance da decisão em tela, que alguns entenderam ser aplicável também aos casos de entrada de insumos decorrente de operação não tributada ou com alíquota zero, expressões que

na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados têm significado diverso da isenção, conforme adiante vamos explicar.

Essa ampliação indevida motivou a reabertura da questão, dando lugar a longos debates no Plenário do Supremo Tribunal Federal, como ocorreu no julgamento do Recurso Extraordinário nº 370.682-9, de Santa Catarina, do qual foi relator o Ministro Ilmar Garvão e relator para o acórdão o Ministro Gilmar Mendes, e também do Recurso Extraordinário nº 353.657-5, do Paraná, relator o Ministro Marco Aurélio, ambos versando a questão relativamente a entradas de insumos decorrentes de operações não tributadas ou com alíquota zero, julgamento concluído, quanto ao mérito, na seção plenária do dia 15 de fevereiro de 2007, restando a questão de ordem de dar efeitos prospectivos à decisão, que foi apreciada na seção plenária do dia 25 de junho de 2007.

2.3. Denegação do direito ao crédito

No julgamento dos recursos referidos no item precedente ficou firmado o entendimento da Corte Maior, por seu Plenário, por apertada maioria (seis a cinco), no sentido da inexistência do direito ao crédito do IPI referente a entrada de insumo decorrente de operação com alíquota zero, ou não tributada. Ficaram vencidos os Ministros Cezar Peluso, Nelson Jobim, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello, que continuaram afirmando existir o direito ao crédito do IPI.

Nesse julgamento foram suscitadas várias questões, inclusive quanto ao efeito temporal do julgado, e os debates se estenderam por oito sessões plenárias, realizadas nos dias 10 de abril de 2003, 28 de abril de 2004, 15 de dezembro de 2004, 30 de março de 2005, 23 de março de 2006, 15 de fevereiro de 2007, 18 de abril de 2007 e 25 de junho de 2007.

Consta da ementa do acórdão proferido no Recurso Extraordinário nº 353.657-5, do Paraná, a síntese do entendimento adotado, nestes termos:

“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.”⁶

E na ementa do acórdão proferido no Recurso Extraordinário nº 370.682-9, de Santa Catarina, a síntese do entendimento adotado está assim expressa:

“Os princípios da não-cumulatividade e da seletividade não ensejam direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero.”⁷

Nesses casos ficou decidida apenas a questão do crédito relativo a entrada de insumos decorrente de operação não tributada ou com alíquota zero, restando sem

⁶ Primeira parte da ementa do acórdão proferido no RE nº 353.657-5-Paraná, relator o Ministro Marco Aurélio, julgamento concluído em 25 de junho de 2007.

⁷ Item 3 da ementa do acórdão proferido no RE nº 370.682-9-Santa Catarina, relator para o acórdão o Ministro Gilmar Mendes, julgamento concluído em 25 de junho de 2007.

apreciação a questão do direito ao crédito do IPI nos casos de entrada decorrente de operação isenta. E no voto do Ministro Cezar Peluso, está dito que:

“A discussão restringe-se às aquisições não tributadas ou sujeitas à alíquota zero, pois, segundo a União, ‘o reconhecimento de crédito, pela aquisição de insumos não-tributados ou sujeitos à alíquota zero - diversamente do que ocorre com os isentos - é contrário ao disposto no art. 153, § 3º, inciso II do texto constitucional.’

A recorrente reconhece o direito da recorrida ao crédito do IPI relativo às aquisições isentas, mas insurge-se contra o crédito relativo às demais espécies de desonerativas, com os seguintes argumentos:

1.1. a isenção não se confunde com a alíquota zero, nem com a não tributação (estes últimos não seriam benefícios fiscais);

1.2. não há lei específica que autorize o creditamento;

1.3. em consequência, não há alíquota por aplicar neste processo, de modo que o Judiciário não poderia fixá-la sob pena de atuar como legislador ‘positivo’;

1.4. adotar a alíquota da saída em relação aos produtos adquiridos (conforme orientação jurisprudencial desta Corte) implicaria seletividade às avessas, pois isto atribuiria crédito maior para produtos mais onerados, que, pelo princípio da seletividade, são os supérfluos.”

Como se vê do que está dito no item 1.1., acima, parece que a própria União não estaria fazendo a distinção entre isenção que vigora em todo o território nacional, e isenção restrita a determinada região. E essa distinção é relevante porque em se tratando de isenção objetiva para determinado produto, em todo o território nacional, evidentemente não haverá alíquota para o cálculo do crédito em questão, sendo, portanto, válido o argumento que se vê nos itens 1.3 e 1.4., acima.

A tese denegatória do direito ao crédito foi aplicada pela Segunda Turma do STF no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 372.005-8, do Paraná, relator o Ministro Eros Grau, julgado em 29 de abril de 2008. E também pela Primeira Turma, no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 391.822-2, do Rio Grande do Sul, relator o Ministro Ricardo Lewandowski, julgado em 2 de setembro de 2008. Neste último, a tese denegatória do direito ao crédito diz respeito apenas às entradas de insumos em decorrência de operações não tributadas ou sujeitas à alíquota zero. No primeiro, todavia, a ementa do acórdão faz referência a “entrada de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero”. E mais, expressa uma tese fundada na interpretação literal do dispositivo constitucional que alberga o princípio da não cumulatividade, onde a expressão cobrado na operação anterior é colocada como excludente do direito ao crédito do IPI quando esse imposto não tenha sido cobrado na operação de entrada dos insumos.

2.4. Reabertura da questão

A ausência de delimitação adequada do direito ao crédito do IPI inicialmente reconhecido, sua ampliação indevida e a sua denegação em decisões pouco claras, como visto nos itens precedentes, parece que está dando ensejo à reabertura da questão perante o Supremo Tribunal Federal.

Realmente, em “Notícias STF”, na internet, vê-se a informação de que o STF reconheceu a repercussão geral em recursos sobre Direito Tributário, e ainda, que:

“Mais um recurso relatado pela ministra Ellen Gracie, o RE 592.891 foi interposto pela União contra decisão que reconheceu o direito ao creditamento de IPI na entrada de

insumos provenientes da Zona Franca de Manaus. De acordo com a ministra, a questão é relevante 'na medida em que o acórdão recorrido estabeleceu uma cláusula de exceção à orientação geral firmada por esta Corte, quanto à não cumulatividade do IPI, o que precisa ser objeto de análise para que não restem dúvidas quanto ao seu alcance'."

Algumas mudanças na composição do Tribunal certamente poderão influir no resultado dessa análise. Seja como for, é razoável esperar-se que reste adequadamente delimitado o alcance da primeira decisão, que assegurou o direito ao crédito do IPI relativo a entrada de insumos decorrente de operação isenta em virtude de incentivo fiscal regional. Para tanto, basta que os senhores Ministros examinem a questão considerando que: (a) o Imposto sobre Produtos Industrializados submete-se aos princípios da não cumulatividade e da seletividade, de sorte que o alcance desses princípios deve ser delimitado de sorte que um não anule o outro; e (b) a isenção como incentivo ao desenvolvimento regional é uma forma peculiar de exoneração tributária que não implica inexistência de alíquota para o cálculo do crédito em questão, além de ser um instrumento para a redução das desigualdades regionais, que é preconizada pela Constituição Federal em diversos de seus dispositivos.

3. Os Princípios da não Cumulatividade e da Seletividade

3.1. Não cumulatividade

Não vamos questionar aqui se a não cumulatividade do IPI, é um princípio ou uma regra.⁸ Certo é que ela está albergada em nossa Constituição Federal quando esta afirma que o referido imposto "será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores".⁹

Há quem sustente que a não cumulatividade tem por objetivo a redução do ônus tributário. Essa tese, evidentemente equivocada, parece ter sido a razão pela qual os contribuintes nenhuma reação têm esboçado contra significativos aumentos de alíquotas, como ocorreu com o ICMS no passado e mais recentemente com a Cofins, a pretexto da implantação do regime da não cumulatividade que terminou produzindo considerável aumento da arrecadação desses tributos.

Sobre a não cumulatividade já escrevemos:

"O princípio da não cumulatividade realmente evita que o ônus do imposto aumente em razão do número de operações pelas quais o produto ou mercadoria passa desde a produção até o consumo. Isto, porém, não significa um menor ônus tributário como geralmente se apregoa. O maior ou menor ônus decorre de ser maior ou menor a alíquota do imposto, de sorte que um imposto cumulativo com alíquota modesta pode ser afinal menos oneroso do que um imposto não cumulativo com alíquota elevada.

Assim, preferimos dizer que a não cumulatividade tem por objetivo apenas tornar conhecido o ônus tributário total que o imposto representa sobre cada produto e impedir que esse ônus seja diferente em razão do número de operações pelas quais passa o produto desde o início até o final da sua industrialização.

Aliás, não se pode afirmar que tenha tido na Europa o objetivo de reduzir a carga tributária. Seu objetivo certamente foi o de viabilizar a integração da Comunidade Eco-

⁸ Definir como princípio, ou como regra jurídica, a não cumulatividade do IPI, depende do critério que adotarmos para a definição de princípio jurídico.

⁹ Constituição Federal de 1988, art. 153, parágrafo 3º, inciso II.

nômica Européia, evitando que o ônus tributário sobre determinado produto fosse maior na medida em que maior fosse o número de etapas em sua circulação econômica, desde a produção até o consumo.”¹⁰

Seja como for, certo é que a não cumulatividade do Imposto sobre Produtos Industrializados deve ser entendida de modo a que não termine por anular a seletividade em função da essencialidade, que em relação a esse imposto é também uma imposição constitucional.

3.2. Seletividade

Realmente, ao lado da não cumulatividade, a Constituição Federal estabelece também para o Imposto sobre Produtos Industrializados a seletividade, sobre a qual já escrevemos:

“Seletividade é a qualidade ou característica do seletivo.^[11] E seletivo é o que faz seleção, que tem a capacidade de selecionar. Seletivo é o *que produz seleção, separação, classificação*.^[12] Assim, o princípio da seletividade é a prescrição jurídica segundo a qual o tributo deve ser seletivo, deve discriminar, tratando diferentemente os objetos sobre os quais incide.

Na linguagem do Direito Tributário, a palavra seletividade significa a qualidade de um tributo que seleciona, ou discrimina os objetos sobre os quais incide. Qualidade essa que se manifesta especialmente na adoção de alíquotas diferentes para objetos diferentes.

Em nosso sistema tributário a seletividade foi colocada como princípio constitucional em 1965, pela Emenda nº 18 à Constituição de 1946. ‘Não existia nas Constituições anteriores, nem estava expressa na legislação ordinária, embora esta sempre observasse o princípio contido no dispositivo aparentemente inovador.’^[13]

A palavra *seletividade* não é indicativa de nenhum critério a ser adotado na seleção. Assim, dizer-se que um imposto é *seletivo* não quer dizer que ele discrimine os produtos tributados tendo em vista esta ou aquela finalidade. Necessária, portanto, é a indicação do critério a ser adotado, e por isto mesmo o art. 48 do Código Tributário Nacional refere-se a seletividade em *função da essencialidade dos produtos*.

A seletividade está ligada à função extrafiscal do tributo. Tem-se que o tratamento discriminatório é usado quando se pretende, com o tributo, mais do que arrecadar recursos financeiros, induzir comportamentos, influir nas decisões do contribuinte.

Como a tributação geralmente reflete o pensamento econômico predominante em cada época, a seletividade ganhou maior importância com o Estado intervencionista, que lançou mão largamente das finanças funcionais. Sua utilização, todavia, ocorre desde a antiguidade que conheceu imposto sobre a terra, com alíquotas graduadas segundo as diferentes espécies de cultivo.^[14]

Dizer-se que um imposto é seletivo apenas significa que ele tem alíquotas diferenciadas, alíquotas que implicam cargas tributárias diferenciadas, mas nada diz a respeito do critério de diferenciação. Esse critério pode ser, em tese, o destino do produto, se

¹⁰ Hugo de Brito Machado, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. I, Atlas, São Paulo, 2003, p. 496.

¹¹ *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*, Objetiva, Rio de Janeiro, 2001, p. 2.538.

¹² Silveira Bueno, *Grande Dicionário Etimológico-prosódico da Língua Portuguesa*, vol. 7º, Saraiva, São Paulo, p. 3.685.

¹³ Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1993, p. 206.

¹⁴ Günter Schmölder, *Teoria General del Impuesto*, trad. de Luis A. Martín Merino, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1962, p. 11.

para consumo interno ou para exportação. Aliás, em lei de 15 de novembro de 1831, tivemos o imposto sobre aguardente, com alíquota de 20% sobre a venda a varejo, vale dizer, sobre o consumo interno, e com alíquota de apenas 2% sobre o mesmo produto quando exportado para o exterior.^{[15]**16}

Nos termos da vigente Constituição Federal, a seletividade do IPI há de ser *em função da essencialidade* do produto. E no contexto deste estudo é importante entendermos o que quer dizer seletividade em função da essencialidade, para que se possa atribuir à *não cumulatividade* o sentido e o alcance adequados de sorte a que não reste descartada a *seletividade*. Em outras palavras, é importante entendermos as implicações que, no regime jurídico do Imposto sobre Produtos Industrializados, a seletividade em função da essencialidade do produto tem na determinação do alcance da não cumulatividade.

A seletividade do IPI está colocada no plano constitucional para que fique assegurado um menor ônus do Imposto na formação do preço dos produtos mais essenciais. É admitido um ônus maior do imposto na formação do preço dos produtos menos essenciais. Nem sempre é fácil quantificar a essencialidade, mas seja como for essa quantificação está apontada pela grandeza da alíquota. Não vamos questionar o acerto ou erro na determinação da alíquota, maior ou menor. Vamos, todavia, estudar as implicações que essa seletividade, tal como está na vigente legislação do IPI, deve ter na compreensão da não cumulatividade.

3.3. Implicações da não cumulatividade na seletividade

Existem situações nas quais garantir a *não cumulatividade* tal como pretendem alguns, de forma a que se considere existir o direito ao crédito do imposto relativo a aquisição de insumos com alíquota zero, não tributados ou imunes, implica negar e até inverter o sentido da *seletividade*. Por isto mesmo já escrevemos:

“Imperiosa é a necessidade de interpretação conjunta dos dois princípios, de sorte que afinal um não prejudique a efetividade do outro. Aliás, a necessidade de se dar ênfase ao elemento sistêmico constitui noção hoje consolidada na teoria da interpretação constitucional.

Seja como for, é indiscutível que um dos dois princípios não pode ser entendido de modo a suprimir o outro. Os dois devem conviver, e na verdade eles se harmonizam perfeitamente, desde que trabalhadas com habilidade as diversas hipóteses nas quais se mostram em aparente conflito.”¹⁷

Para que se possa afirmar a existência, ou não, do direito ao crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados relativamente a entrada de insumos decorrente de operação isenta, não tributada ou com alíquota zero, sem violência aos princípios constitucionais da não cumulatividade e da seletividade em função da essencialidade dos produtos, é de decisiva importância a distinção entre as formas de exoneração tributária que implicam inexistência de alíquota para o cálculo desse crédito e a isenção concedida como incentivo ao desenvolvimento regional, que além de não im-

¹⁵ José Maurício Fernandes Pereira de Barros, *Apontamentos de Direito Financeiro Brasileiro*, Laemert, Rio de Janeiro, 1855, p. 358.

¹⁶ Hugo de Brito Machado, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. I, Atlas, São Paulo, 2003, pp. 486/487.

¹⁷ Hugo de Brito Machado, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. I, Atlas, São Paulo, 2003, p. 500.

plicar inexistência dessa alíquota constitui um instrumento preconizado pela Constituição para a redução das desigualdades regionais.

A legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados contempla diversas formas de exoneração tributária, mas apenas em se tratando de exoneração tributária que não implica inexistência de alíquota para o cálculo do crédito em questão é possível afirmar-se a existência do direito à utilização deste pelo adquirente dos insumos isentos sem violência ao princípio da seletividade em função da essencialidade.

4. O Crédito na Entrada de Insumos

4.1. Entrada com exoneração do imposto

Nos termos da legislação que rege o Imposto sobre Produtos Industrializados pode existir operação com exoneração do imposto em virtude de várias figuras jurídicas, a saber, a imunidade, a isenção, a não tributação ou não incidência e a alíquota zero. Aqui não vamos nos aprofundar no estudo de cada uma dessas figuras porque consideramos que isto não é relevante para a decisão a respeito da questão da existência, ou não, do direito ao crédito do IPI relativo a entrada de insumos decorrente de operação não tributada. Mesmo assim, faremos ligeira referência a cada uma dessas formas de exoneração do tributo.

Diz-se que há imunidade quando uma regra da própria Constituição veda a incidência da regra de tributação, sendo a imunidade, assim, uma forma de limitação da competência tributária, em virtude da qual a lei não pode instituir o imposto em determinada situação, ou contra determinada pessoa.

A isenção é uma forma de exclusão do crédito tributário, que se configura como uma exceção, feita por lei, à hipótese de incidência tributária. Pode ser classificada por vários critérios, entre os quais destacamos porque relevante neste estudo, o critério da área territorial onde prevalece. Por este critério as isenções podem ser classificadas em amplas, quando prevalecentes em todo o território da entidade tributante, e restritas ou regionais, quando prevalecentes apenas em parte do território da entidade tributante. No âmbito deste estudo o que mais importa é esclarecer que distinção entre a isenção ampla, na qual não se cogita de alíquota do imposto, e isenção regional, na qual a alíquota do imposto existe porque o seu cálculo se faz necessário, visto como é devido sobre os fatos que ocorrem fora da região beneficiada com a isenção.

A não tributação, ou não incidência, é a situação de fato que não se comporta dentro da hipótese de incidência. Quando a lei institui um tributo e define a sua hipótese de incidência define também, por exclusão, todas as situações nas quais ocorre a sua não incidência.

A alíquota zero, finalmente, é uma figura típica que a rigor não passa de um artifício criado pelas autoridades da Administração Tributária para burlar o princípio da legalidade, abrindo espaço para conceder e revogar isenções em relação aos impostos com função extrafiscal, a saber, o Imposto de Importação, o Imposto de Exportação e o Imposto sobre Produtos Industrializados, tendo em vista que a Constituição autoriza a alteração das alíquotas dos mesmos por ato administrativo.

Em todas essas formas de exoneração, não se pode cogitar de alíquota. Salvo, é claro, em se tratando de isenção regional. Assim, da entrada de insumos em decorrência de operações com exoneração do tributo não resulta crédito do IPI. A jurisprudência por último firmada pelo Supremo Tribunal Federal, portanto, negando o direito ao crédito do IPI aos adquirentes de matéria prima, produto intermediário, material de embalagem e outros insumos, com exoneração do tributo, é incensurável. Esse entendimento, porém, não se aplica aos casos de entrada de insumos decorrente de operação com isenção regional, exceção que se justifica pelo fato de que nessa forma de isenção existe, sim, uma alíquota a ser aplicada no cálculo do questionado crédito, e especialmente porque, como será a seguir demonstrado, reconhecer o direito a esse crédito é a única forma de não anular a isenção enquanto instrumento para a redução das desigualdades regionais, e assim dar cumprimento aos dispositivos constitucionais que o preconizam.

4.2. Entrada com isenção regional

Garantir ao adquirente de insumos o direito ao crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados relativo a entrada de matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro insumo, decorrente de operação favorecida com isenção concedida como incentivo ao desenvolvimento regional, é cumprir a Constituição Federal, dando a esta a maior efetividade possível.

Realmente, a Constituição Federal de 1988 tem pelo menos seis dispositivos preconizando a redução das desigualdades regionais, que são os seguintes:

1º) O art. 3º, III, diz:

“Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

(...)

III - erradicar a pobreza e a marginalização e *reduzir as desigualdades sociais e regionais.*”

2º) O art. 151, I, diz:

“Art. 151. É vedado à União:

I - Instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou Município, em detrimento de outro, *admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.*”

3º) O art. 159, I, “c”, diz:

“A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, quarenta e sete por cento na seguinte forma:

(...)

c) *três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurado aos semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer.*”

4º) O art. 161, II, diz:

“Art. 161. Cabe à lei complementar:

(...)

II - estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o art. 159, especialmente sobre os critérios de rateio dos fundos previstos em seu inciso I, *objetivando promover o equilíbrio sócio-econômico entre Estados e entre Municípios.*”

5º) O art. 165, parágrafo 7º, diz:

“Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

(...)

§ 7º Os orçamentos previstos no § 5º, I e II, deste artigo, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de *reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional.*”

6. O art. 170, VII, diz:

“Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

VII - *redução das desigualdades regionais e sociais.*”

No que concerne ao direito ao crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados relativo a entrada de insumos decorrente de operações isentas, quando a isenção é um incentivo ao desenvolvimento regional, o art. 3º, inciso III, e o art. 151, inciso I, da Constituição Federal, merecem especial destaque. O primeiro desses dispositivos porque coloca a redução das desigualdades regionais como um objetivo fundamental de nossa República. E o segundo, porque preconiza os incentivos fiscais como instrumento destinado a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio econômico entre as diferentes regiões do País.

Negar o direito ao crédito do IPI relativo a entrada de matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e outros insumos, em decorrência de operação com isenção regional, implica anular os efeitos da isenção regional, como a seguir vamos demonstrar, utilizando exemplos que de fato ocorreram e justificaram o entendimento adotado no Judiciário, inclusive por decisão plenária do Supremo Tribunal Federal já citada neste estudo.

4.3. Anulamento dos efeitos da isenção regional

Um empresário, motivado pela isenção regional, instala na Zona Franca de Manaus uma fábrica de xarope a ser utilizado como matéria prima na fabricação de refrigerantes. Em face da isenção do IPI na saída do xarope, pode vender esse produto para fábricas de refrigerantes por um preço menor do que o cobrado pelos concorrentes instalados em outras regiões.

As fábricas de refrigerantes, considerando o preço menor, certamente comprarão o xarope produzido na Zona Franca de Manaus. Entretanto, se os adquirentes não puderem utilizar o crédito do IPI, que é calculado pela alíquota em geral aplicada na saída do mesmo produto de fábricas localizadas em outras regiões, certamente passarão a considerar essa desvantagem quando tiverem de decidir onde comprar essa matéria prima. Assim, para poder concorrer com outras fábricas, aquela instalada na Zona Franca terá de vender o seu produto por preço ainda menor. Menor do que o praticado em outras regiões, deduzido do valor do IPI correspondente. E isto quer dizer exatamente que a isenção concedida como incentivo para o desenvolvimento regional terá o seu efeito inteiramente anulado.

4.4. *Violência ao princípio da seletividade*

O direito ao crédito do IPI relativo a entrada de insumos decorrente de operação sem o ônus do tributo não pode ser reconhecido com fundamento no princípio constitucional da não cumulatividade se isto implicar violência ao princípio da seletividade.

Sobre o assunto, aliás, já escrevemos:

“O princípio da não cumulatividade existe para impedir que o ônus do imposto se vá acumulando em cada operação. Se já incidir sobre o insumo não se deve reproduzir esse ônus no produto final. Por isto existe o crédito, com o qual se impede a acumulação das duas incidências do imposto. Pelo princípio da seletividade, porém, o ônus do IPI deve ser diferente em razão da essencialidade do produto. Para os mais essenciais a alíquota deve ser menor, podendo ir até zero. E para os menos essenciais a alíquota deve ser maior, indo até o limite fixado em lei para cada produto.

Pode ocorrer que um produto seja não tributado, ou submetido a alíquota zero, por ser essencial. Esse produto presta-se como insumo para fabricação de produtos diversos. Muitos deles de grande essencialidade, como remédios, por exemplo. Outros menos essenciais, ou até supérfluos, como perfumes. A única forma de preservar o princípio da seletividade, fazendo com que o ônus do IPI sobre cada produto seja o efetivamente resultante da aplicação da alíquota respectiva, é restringir os créditos do imposto às entradas efetivamente oneradas. Assim, as aquisições de insumos não tributados, ou com alíquota zero, não devem ensejar os créditos porque estes viriam amesquinhar o princípio da seletividade.”¹⁸

4.5. *A máxima efetividade da Constituição*

O não reconhecimento do direito ao crédito do IPI na entrada de matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e outros insumos, decorrente de operação com exoneração do imposto, que implique inexistência de alíquota para o cálculo desse crédito, assim como o reconhecimento do direito a esse crédito do IPI na entrada de matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e outros insumos, decorrente de operação com isenção regional, implica emprestar a máxima efetividade aos dispositivos da vigente Constituição Federal.

Não se deve esquecer, nesse ponto, a doutrina de Pontes de Miranda, segundo a qual “se há mais de uma interpretação da mesma regra jurídica inserta na Constituição, tem de preferir-se aquela que lhe insuffle a mais ampla extensão jurídica”.¹⁹

Realmente, a interpretação que preconizamos para os dispositivos da vigente Constituição Federal, envolvidos na questão de saber se as entradas de insumos com exoneração tributária ensejam, ou não, o direito ao crédito do IPI correspondente, realiza o princípio da máxima efetividade da Constituição, ao qual se refere Canotilho, ensinando:

“Este princípio, também designado por princípio da eficiência ou princípio da interpretação efectiva, pode ser formulado da seguinte maneira: a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê. É um princípio operativo em relação a todas e quaisquer normas programáticas (Thoma), é hoje sobretudo in-

¹⁸ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 27ª edição, Malheiros, São Paulo, 2006, pp. 346 a 347.

¹⁹ Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição Federal de 1967*, tomo I, RT, São Paulo, 1967, p. 293.

vocado no âmbito dos direitos fundamentais (no caso de dúvidas deve preferir-se a interpretação que reconheça maior eficácia aos direitos fundamentais).”²⁰

A interpretação que adotamos empresta máxima efetividade aos princípios constitucionais relativos ao IPI, além de emprestar, também, a máxima efetividade aos dispositivos da Constituição que preconizam providências no sentido da redução das desigualdades regionais.

5. Conclusões

Em face de tudo quanto foi exposto neste pequeno estudo, podemos firmar as seguintes conclusões:

1ª) O Supremo Tribunal Federal acertou quando garantiu o direito ao crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI na entrada de insumos com isenção regional, realizando o princípio da não cumulatividade, sem qualquer prejuízo para o princípio da seletividade, e o que é mais importante, prestigiou a isenção como incentivo ao desenvolvimento regional.

2ª) Acertou, também, o Supremo Tribunal Federal, quando corrigiu a ampliação indevida do alcance daquele entendimento e passou a negar o direito ao crédito na entrada de insumos com isenção ampla, não tributação e alíquota zero. Com isto deixou de inverter o princípio da seletividade.

3ª) É razoável, portanto, esperarmos que agora, ao reexaminar a questão, mantenha aqueles entendimentos. Mantenha o direito ao crédito do IPI relativo a entrada de produtos com isenção regional, bem como a denegação desse direito relativamente a entrada de produtos com isenção ampla, não tributação ou alíquota zero.

²⁰ J. J. Gomes Canotilho, *Direito Constitucional*, 6ª edição, Almedina, Coimbra, 1996, p. 227.