

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC-SP**

**Reginaldo Meira Mercês**

**O DIREITO AO CRÉDITO DE IPI NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS EM CASOS  
DE NÃO-INCIDÊNCIA, ISENÇÃO E ALÍQUOTA ZERO**

**SÃO PAULO  
2020**

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC-SP**

**Reginaldo Meira Mercês**

**O DIREITO AO CRÉDITO DE IPI NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS EM CASOS DE  
NÃO-INCIDÊNCIA, ISENÇÃO E ALÍQUOTA ZERO**

Monografia apresentada à Banca  
Examinadora da Pontifícia Universidade  
Católica de São Paulo, como exigência  
parcial para obtenção do título de  
ESPECIALISTA em Direito Tributário,  
sob a orientação do Professor, Doutor  
Fábio Lemos Cury.

**SÃO PAULO**

**2020**

Banca Examinadora

---

---

---

*Dedico primeiramente a Deus pelo dom da vida, quero também dedicar a minha esposa Tais e aos meus filhos Pedro, Bernardo e Ícaro fontes de iluminação, meus amores, razão do meu viver. Enfim, a todos que contribuíram para esse momento sublime de vitória muitíssimo obrigado.*

## RESUMO

O presente trabalho, breve e cheio de conteúdo, mas tecido com a singeleza e a transparência dos textos que se pretendem compreendidos, se propõe analisar a problemática atinente a manutenção de créditos presumidos aos adquirentes de insumos isentos, não-tributados e sujeitos a alíquota zero utilizados na produção de mercadorias sujeitas ao Imposto sobre Produtos Industrializados “IPI”. Utilizar-se-á, como sustentação para a defesa da tese segundo a qual o direito ao crédito resulta de norma jurídica autônoma conjugada com o princípio da não-cumulatividade e, bem assim, pouco interessa, se houve ou não a cobrança da exação na etapa anterior da cadeia de incidência, a teoria preconizada por Lourival Vilanova, Paulo de Barros Carvalho e tantos outros mestres, conhecida como constructivismo lógico-semântico. Examinar-se-á, com o rigor possível e dentro de nossas limitações, as estruturas lógico-sintáticas, semânticas e pragmáticas do texto normativo, com o objetivo de emitir juízo de valor e, buscar os fundamentos, referências e articulações do texto e, bem assim, atribuir ao objeto e as mensagens legisladas um sentido próprio e coerente com o fito de aproximá-los a nossa realidade. Convém, por fim assinalar que tudo isso tem como ponto de partida a experiência jurídico-tributária brasileira, tomada aqui como pretexto para um estudo maior e mais aprofundado sobre o tema.

## ABSTRACT

The present work, brief and full of content, but done with the simplicity and transparency of the texts that are claim to be understood, proposes to analyze the problem relevant to the maintenance of credits acquired to the purchasers of exempt inputs, not taxed and subject to the tax on industrialized products “IPI”. Will use as support to the thesis defense according to the verdict right results from autonomous legal norm conjugated with the principle of non-cumulative and, as so, little matter, if there is or not exaction charge in the previous stage of the chain of incidence, the recommended theory from Lourival Vilanova, Paulo de Barros Carvalho and many other masters, known as logical semantic constructivism. Will examine, as accurately as possible within our limitations, the logic-syntactic, semantics and pragmatic structures from the normative text, with the issue value judgment goal and, search the fundamentals, references and joints from the text and, as so, give to the object the legislated messages an own coherent purpose in order to bring them closer to our reality. Finally benefits point out that all has a common starting point: the Brazilian legal-tax, taken here as a pretext to an larger and profound study about the subject.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>8</b>
<b>2</b>	<b>NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA ENQUANTO ESTRUTURA HIPOTÉTICO-CONDICIONAL.....</b>	<b>8</b>
<b>2.1</b>	<b>Delimitação do Objeto .....</b>	<b>8</b>
<b>2.2</b>	<b>Que é Norma Jurídica .....</b>	<b>10</b>
<b>2.2.1</b>	<b>A norma jurídica completa: primária e secundária.....</b>	<b>12</b>
<b>2.2.2</b>	<b><i>A norma jurídica tributária .....</i></b>	<b>12</b>
<b>2.2.3</b>	<b><i>Estrutura lógica das normas jurídicas tributárias.....</i></b>	<b>13</b>
<b>2.2.4</b>	<b><i>Regras de conduta e regras de estrutura.....</i></b>	<b>14</b>
<b>2.2.5</b>	<b><i>Classificação dos tributos .....</i></b>	<b>15</b>
<b>3</b>	<b>QUE É E FUNÇÃO DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA ..</b>	<b>15</b>
<b>3.1</b>	<b>A regra-matriz de incidência tributária .....</b>	<b>16</b>
<b>3.2</b>	<b>Os critérios da regra-matriz de incidência tributária .....</b>	<b>17</b>
<b>3.2.1</b>	<b><i>Os critérios da hipótese.....</i></b>	<b>17</b>
<b>3.2.1.1</b>	<b><i>O critério material.....</i></b>	<b>18</b>
<b>3.2.1.2</b>	<b><i>O critério espacial.....</i></b>	<b>18</b>
<b>3.2.1.3</b>	<b><i>O critério temporal.....</i></b>	<b>19</b>
<b>3.2.2</b>	<b><i>Os critérios do consequente.....</i></b>	<b>19</b>
<b>3.2.2.1</b>	<b><i>O critério pessoal.....</i></b>	<b>20</b>
<b>3.2.2.2</b>	<b><i>O critério quantitativo.....</i></b>	<b>20</b>
<b>3.3</b>	<b>A função da regra-matriz de incidência tributária .....</b>	<b>21</b>
<b>3.4</b>	<b>Considerações iniciais sobre o Imposto Sobre Produtos Industrializados “IPI” ..</b>	<b>21</b>

<b>3.4.1 Princípios Constitucionais Aplicáveis ao IPI .....</b>	22
<b>3.4.1.1 Legalidade tributária.....</b>	23
<b>3.4.1.2 Anterioridade do exercício financeiro.....</b>	23
<b>3.4.1.3 Noventena.....</b>	24
<b>3.4.1.4 Uniformidade geográfica da tributação.....</b>	25
<b>3.4.1.5 Seletividade.....</b>	26
<b>3.4.1.6 Não-cumulatividade.....</b>	27
<b>3.5 Regra Matriz de Incidência Tributária do IPI .....</b>	28
<b>4 DEFINIÇÃO DO CONCEITO E FUNCIONAMENTO DA ISENÇÃO, NÃO-INCIDÊNCIA E ALÍQUOTA ZERO UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE MERCADORIAS SUJEITAS AO IPI.....</b>	30
<b>4.1 Que é e como a isenção atua sobre a RMIT do IPI.....</b>	31
<b>4.2 Que é e como a não-incidência atua sobre a RMIT do IPI .....</b>	37
<b>4.3 Que é e como a alíquota zero atua sobre a RMIT do IPI.....</b>	39
<b>5 PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE .....</b>	40
<b>5.1 A norma decorrente do regime jurídico da não-cumulatividade .....</b>	40
<b>5.2 A não-cumulatividade aplicada ao IPI .....</b>	41
<b>5.3 O problema da manutenção do crédito aos adquirentes de insumos isentos, não-tributados e sujeitos a alíquota zero utilizados na produção de mercadorias sujeitas ao IPI .....</b>	44
<b>5.4 A autonomia entre as normas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de direito ao crédito .....</b>	48
<b>6 CONCLUSÃO.....</b>	49
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	Erro! Indicador não definido.

## **1 INTRODUÇÃO**

O presente trabalho objetiva proceder a uma breve análise acerca da problemática atinente a manutenção de créditos pela aquisição de insumos isentos, não tributados ou submetidos à alíquota zero, porém utilizados na produção de bens tributados.

Para tanto, num primeiro momento, procurar-se-á conceituar a norma jurídica de incidência tributária em sua completude, valendo-se dos estudos empreendidos pela doutrina, notadamente, as teorias aduzidas pelo constructivismo lógico-semântico, com vistas a identificar os critérios das entidades normativas, depurando-as mediante a utilização da regra matriz de incidência tributária.

Posteriormente, far-se-á uma incursão nos temas afeitos a isenção, não incidência, alíquota zero e a luz do imposto sobre produtos industrializados, bem como, também, sobre o princípio da não-cumulatividade, discorrendo acerca da sua natureza sobre a exação federal e procurando demonstrar a independência da norma de direito ao crédito em relação a norma de incidência tributária.

Por fim, procurar-se-á demonstrar que a aquisição de insumos no contexto da isenção, não incidência, alíquota zero não possuem o condão de inibir o nascimento e efetivação da norma de direito ao crédito.

## **2 NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA ENQUANTO ESTRUTURA HIPOTÉTICO-CONDICIONAL**

### **2.1 Delimitação do Objeto**

O Direito enquanto conjunto de regras em sua complexidade e integralidade é capaz de gerar infinidades de existências. A dogmática, ao trabalhar com a ontologia do direito o faz

“mediante esquemas e quadros que envolvem a realidade recortando-a em segmentos e zonas que apenas por cortes lógicos – conceitos – podem subsistir separadamente”.<sup>1</sup>

Assim, o primeiro passo para que o cientista obtenha o conhecimento científico, isto é, construa a realidade, se revela em (i) delimitar o objeto que se pretende conhecer (ii) mediante a realização de cortes abstratos dessa realidade, (iii) abandonando parte do todo e (iv) direcionado sua atenção a um ponto específico.

Tal atividade, concebida com extremo rigor, constitui um sistema comunicacional, com suas dimensões sintática, semântica e pragmática. Sobre a atividade construtiva da realidade do direito Hans Kelsen, em sua teoria, afirma que:

“Podemos definir como quisermos os termos que desejamos usar como ferramentas em nosso trabalho intelectual”.<sup>2</sup>

Nesse sentido, o ser, dotado de algum conhecimento sobre a realidade (pois ninguém se propõe a conhecer algo que se desconhece integralmente) tenta, ao seu modo, construí-la de acordo com a sua consciência. Tal exercício é de grande importância e cumpre papel fundamental para a compreensão do texto que se propõe a construir.

Aurora Tomazini de Carvalho tecendo considerações sobre o tema afirma que:

“O mundo não cabe dentro de nós, o objeto, como algo existente materialmente (objeto em sentido amplo) é transformado para ser conhecido em conteúdo de uma forma de consciência (objeto em sentido estrito)”.<sup>3</sup>

E tal afirmativa impõe, nesse momento, revelar distinção já conhecida entre os teóricos das Ciências. Que é objeto-material e objeto-formal.

---

<sup>1</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. 3º. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 29. In: VILANOVA, Lourival. *O problema do objeto da Teoria Geral do Estado*. Tese para a cátedra de Teoria Geral do Estado, Universidade de Recife, 1953, p. 16.

<sup>2</sup> KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*; tradução Luís Carlos Borges. 4º. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 7.

<sup>3</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: o construtivismo lógico-semântico*. 6º. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019. p. 51.

De acordo com essa distinção, pode-se afirmar que as realidades construídas a partir da realidade ontológica do direito (objeto-material) que se pretende informar, criam o que se denomina de objeto-formal.

É dizer: o resultado dessa construção (proposições fundamentais), gera para o cientista, segundo o método de cortes abstratos, infinitas realidades. Contudo, esse estrato de linguagem é concebido e composto por expressões vagas e ambíguas que necessitam de elucidação.

Nesse trabalho, a elucidação da proposição jurídica servirá para evidenciar a problemática a respeito da manutenção do crédito do IPI quando da aquisição de insumos em casos de isenção, não-incidência e alíquota zero.

Ademais, servirá, também para revelar a estrutura lógica e o sentido completo da norma jurídica tributária em face do princípio da não-cumulatividade, empreendendo associação das mais variadas deixando evidentes as relações que podem ser estabelecidas com cada instituto e seus elementos.

## 2.2 Que é Norma Jurídica

Foco central em qualquer teoria sobre a norma jurídica é saber que é uma norma jurídica? Em linhas gerais, norma jurídica nada mais é do que a significação que se colhe da leitura dos textos do direito positivo.

Paulo de Barros Carvalho<sup>4</sup> ensina que a norma jurídica é a formação de um juízo (significação) apreendido a partir da leitura do texto e que exprime proposição jurídica com conteúdo prescritivo e, por conseguinte, estabelece uma relação de causalidade jurídica, ou seja, um vínculo de implicação segundo o qual, ocorrendo o fato jurídico (relato do evento no antecedente da norma), instala-se, segundo a ponencia do Estado, a relação jurídica que vincula as partes (sujeito ativo e passivo) em torno de uma conduta.

---

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 42

Logo, a norma é jurídica porque vincula deonticamente a ocorrência de dado fato a uma prescrição (relação jurídica) que por sua vez se sujeita a uma sanção. Pressupõe, nas palavras de Eurico Marcos Diniz de Santi<sup>5</sup>

(...) uma bimembradade constitutiva. É a licença científica que permite a cisão metodológica desta estrutura complexa, na série que compõem o sistema do direito positivo. O primeiro membro, denominamos norma primária; o segundo, norma secundária”.

A norma primária vinculando a ocorrência de dado fato a uma prescrição (relação jurídica) e a norma secundária, conectada a norma primária, “assegurando” o cumprimento desta prescrição por meio de sanção estatal.

Assim, pode-se dizer que é a partir da mensagem legislada constante de um dado sistema é que se extraí a significação e, portanto, a norma jurídica. A esse respeito leciona Fabiana Del Padre Tomé<sup>6</sup>, *verbis*:

“(...) Direito é linguagem, pois é a linguagem que constitui as normas jurídicas. Essas normas jurídicas, por sua vez, nada mais são que resultados de atos de fala, expressos por palavras e inseridos no ordenamento por veículos introdutores, apresentando as três dimensões sínrgicas: suporte físico, significado e significação”.

É, exatamente essa estrutura (suporte físico, significado e significação) que o intérprete emite juízo e, portanto, concebe a norma jurídica.

Deve-se, sobretudo, voltar a atenção para os atos individuais, isto é, para se investigar a função das normas jurídicas é indispensável, pois, atentar para os usos que a comunidade jurídica dá ao tema de modo que seja possível responder a questões do tipo: que é norma jurídica? Que é isenção? Que é não-cumulatividade? E qual é sua relação com a manutenção de créditos? etc.. Responder a essas ponderações pressupõe ênfase na aplicação da norma, no estabelecimento de relações entre texto positivado.

---

<sup>5</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. 3º. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 50.

<sup>6</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*, São Paulo: Noeses, 2005. p. 40.

### **2.2.1 A norma jurídica completa: primária e secundária**

Aurora Tomazini de Carvalho<sup>7</sup> explica que a norma jurídica em sua completude tem feição dúplice: (i) norma primária; e (ii) norma secundária. Isto é, a norma jurídica consta de duas partes uma conectada a outra.

A norma primária tem por função descrever, em sua hipótese um fato de possível ocorrência e em seu consequente estatui uma relação entre dois sujeitos em torno do cumprimento da conduta.

Por sua vez, a norma secundária, toma como hipótese o fato do não-cumprimento da conduta prescrita pela norma primária, estabelecendo como consequência uma relação entre um dos sujeitos da relação da norma primária e o Estado para exercício da coação estatal.

### **2.2.2 A norma jurídica tributária**

A expressão “norma jurídica”, por vezes, é utilizada tanto para designar os textos de lei (veículos introdutores de normas) e os enunciados prescritivos, quanto para aludir ao juízo hipotético-conditional construído a partir de enunciados do direito positivo. Trata-se de diferentes pontos de vista justificadas pela ambiguidade do termo.

Texto, em sentido estrito, é o suporte físico em que o legislador enuncia os mandamentos que almeja verem cumpridos no mundo. É o conjunto de proposições formuladas pelo parlamento após a coleta de ocorrências fáticas manifestadas no mundo social. Não se confunde com norma (em sentido estrito), antes é o ponto de partida do processo de elaboração da mesma. É a matéria bruta a ser trabalhada pelo intérprete, ao passo que as entidades normativas são fruto de tal labor.

---

<sup>7</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: o construtivismo lógico-semântico*. 6º. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019. p. 324.

Percebe-se, portanto, conforme já exposto que a concepção de normas jurídicas demanda, necessária e inicialmente, o contato do intérprete com o direito positivo, entendido este como o conjunto de textos de cunho prescritivo, emanado das fontes de produção do direito.

Assim, temos que a leitura do texto legislado desperta para o intérprete um juízo hipotético que associa determinada consequência à realização condicional de um dado fato.

É, portanto, a partir de uma expressão linguística (o direito positivo), que o intérprete cria a norma jurídica e, nesse mister, deve fazê-lo em juízo estruturado na forma hipotético-condicional, pois esse, é o mínimo necessário para se construir o sentido deôntico da mensagem legislada.

A norma jurídica, então, surgirá como a significação que se obtém a partir da leitura dos textos do direito positivo. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos.

### ***2.2.3 Estrutura lógica das normas jurídicas tributárias***

É da natureza das normas jurídicas a feição dual, isto é o ato de vontade do legislador consiste nas proposições antecedente e consequente.

A proposição antecedente funciona como um desritor da norma, dado que contém a descrição de um evento de possível ocorrência. Tem por função delimitar um fato que, se verificado, ensejará efeitos jurídicos almejados pelo legislador.

Já na proposição consequente há a prescrição de uma conduta intersubjetiva, o desenho de uma relação jurídica a ser instaurada quando o fato jurídico guardar absoluta identidade com a proposição antecedente da norma geral e abstrata.

Assim, relatado o evento descrito na hipótese da norma, a relação jurídica prevista em seu prescritor instaura-se, por força da imputação deôntica, fazendo irromper direitos subjetivos e deveres jurídicos correlatos.

#### **2.2.4 Regras de conduta e regras de estrutura**

É possível classificar as entidades normativas sob diversos enfoques. Aurora Tomazini de Carvalho<sup>8</sup>, sobre o ato de classificar anota que

“consiste num ato humano, de distribuir objetos em classes (grupos ou conjuntos) de acordo com as semelhanças que existam entre eles. É reunir elementos sobre um mesmo conceito”.

As normas jurídicas, embora possuam como razão de ser a regulação de condutas intersubjetivas, “podem ser classificadas em normas de estrutura e normas de condutam com base no objeto imediato da sua regulação”<sup>9</sup>, de tal forma, haver normas que, a despeito de disporem sobre condutas, têm caráter mediato, de modo a relegar as estruturas normativas subsequentes a disciplina de comportamentos sociais. São as chamadas regras de estrutura, destinadas que são a produção de novas estruturas deôntico-jurídicas, a disciplinas a elaboração de outras regras. Do outro lado estão as normas de conduta, voltadas diretamente a conduta das pessoas, nas relações intersubjetivas.

São exemplos de regras de estrutura, as normas que definem competências, procedimentos administrativos, etc., ao passo que são normas de conduta, as regras-matrizes de incidência de tributos e todas aquelas atinentes ao cumprimento de deveres instrumentais.

Tendo em vista que o critério definidor desta classificação é o objeto imediato regulado pela norma jurídica, haja vista que “toda e qualquer norma jurídica, simplesmente por integrar

---

<sup>8</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: o construtivismo lógico-semântico*. 6º. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019. p. 351

<sup>9</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 7.

o sistema, tem que ver com a disciplina das condutas entre os sujeitos da interação social”<sup>10</sup>, em sentido amplo todas as normas jurídicas são regras de conduta.

### **2.2.5 Classificação dos tributos**

Rubens Gomes de Sousa<sup>11</sup>, afirmava que os impostos “diretos seriam os suportados em definitivo pelo contribuinte obrigado por lei ao seu pagamento”, ao passo que os indiretos configurariam os que

“são ou podem ser transferidos por aquele contribuinte para outra pessoa que por sua vez os transferirá ou suportará em definitivo; por isso se diz que no imposto indireto há dois contribuintes, o de direito (a pessoa obrigada por lei ao pagamento) e o de fato (a pessoa que arcará em definitivo com o ônus do imposto). Essa transferência do ônus fiscal de uma pessoa para outra se chama repercussão ou translação do imposto”.

Tal classificação, embora guarde importância para as Ciências Econômicas, é irrelevante para o Direito, pois como pondera Geraldo Ataliba<sup>12</sup>

“nada tem de jurídica; seu critério é puramente econômico. Foi elaborada pela Ciência das Finanças, a partir da observação do fenômeno econômico da translação ou repercussão dos tributos”.

Contudo, mencionada classificação serve para interpretar certas normas, notadamente as normas de imunidade ou isenção, pela consideração substancial sobre a carga tributária, em relação à pessoa que a suportará.

## **3 QUE É E FUNÇÃO DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA**

---

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário fundamentos jurídicos da incidência*. 6<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 42.

<sup>11</sup> Rubens Gomes de SOUSA, *Compêndio de legislação tributária*, p. 170 *apud* Paulo de Barros CARVALHO, *Direito tributário: linguagem e método*, p. 335.

<sup>12</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 143.

### 3.1 A regra-matriz de incidência tributária

Geraldo Ataliba<sup>13</sup>, tecendo comentários sobre as normas jurídicas como objeto de estudo unitário, afirma que a análise de todos os seus aspectos conduz a melhor, mais perfeita e o mais minucioso conhecimento do objeto que se pretende conhecer.

A regra-matriz de incidência tributária é, por assim dizer, um esquema lógico-semântico, engendrado por Paulo de Barros Carvalho, com vistas a investigar a estrutura lógica da norma jurídica em sentido estrito que define a incidência tributária.

Trata-se, em verdade, de elementos gerais e abstratos, presentes na mensagem legislada, que outorgam ao intérprete, no mister de construção da norma jurídica em sentido estrito, a possibilidade de exibição mínima e conjugada do esquema padrão da incidência tributária. Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho<sup>14</sup>

“a conjugação desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma padrão, preenchido com os requisitos significativos necessários e suficientes para o impacto jurídico da exação”.

Por sua vez, Aurora Tomazini de Carvalho<sup>15</sup>, define a regra-matriz de incidência tributária como um

“esquema lógico-semântico, revelador do conteúdo normativo, que pode ser utilizado na construção de qualquer norma jurídica (em sentido estrito)”.

Com efeito, pode-se dizer, que a regra-matriz de incidência tributária nada mais é do que um esquema, fruto de processo-juízo interpretativo, que imprime o padrão mínimo da incidência tributária para ser aplicada ao caso concreto (em sentido estrito).

---

<sup>13</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 77.

<sup>14</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário fundamentos jurídicos da incidência*. 6<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 81.

<sup>15</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 6<sup>a</sup> ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019. p. 390.

E, esse “esquema” é revelado haja vista apresentar a mesma composição, a saber: (i) antecedente, composto por (i.i) critério material – delineador de comportamento/ação pessoal; (i.ii) critério temporal – condicionador de ação no tempo; (i.iii) critério espacial – identificador do espaço da ação - e, (ii) consequente, composto por (ii.i) critério pessoal – delineador dos sujeitos da relação jurídica - e (ii.ii) critério quantitativo – qualificador do objeto da prestação.

Assim, o preenchimento adequado deste esquema possibilita construir de modo seguro a norma jurídica cuja compostura geral e abstrata, denomina-se regra-matriz de incidência tributária.

Convém assinalar que nem todas as normas tributárias impõem a incidência dos tributos, algumas estipula diretrizes gerais ou fixam providências administrativas. São poucas, portanto, as normas que definem a incidência tributária, conotando eventos de possível ocorrência e prescrevendo os elementos da obrigação.

Em síntese, a regra-matriz de incidência tributária deve ter como hipótese um fato de conteúdo econômico, enquanto no consequente um vínculo obrigacional entre Poder Público, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia pecuniária. Em contrapartida, o sujeito passivo será cometido do dever jurídico de prestar aquele objeto.

### **3.2 Os critérios da regra-matriz de incidência tributária**

#### ***3.2.1 Os critérios da hipótese***

Em linhas gerais pode-se dizer que no enunciado da hipótese normativa, o legislador seleciona os acontecimentos sociais (ações) que terão relevância para o mundo jurídico estabelecendo critérios que o identificam no tempo e no espaço.

Observando isso, Paulo de Barros Carvalho elegeu três critérios identificadores do acontecimento, constantes na hipótese de incidência: (i) critério material; (ii) critério temporal; (iii) critério espacial.

Trata-se de informações mínimas e necessárias, contudo, não limitativas, para a identificação de um fato jurídico. Vejamos cada um dos critérios de forma detalhada.

### ***3.2.1.1 O critério material***

O critério material é o núcleo da hipótese que delimita que tipo de acontecimento pode ser alçado a categoria de fato jurídico. Paulo de Barros Carvalho com o fito de visualizar o critério material o faz mediante abstração. Senão vejamos:

“Dessa abstração emerge o encontro de expressões genéricas designativas de comportamentos de pessoas, sejam aqueles que encerram um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser (estado). Teremos, por exemplo, “vender mercadorias”, “industrializar produtos”, “ser proprietário de bem imóvel”, “auferir rendas”, “pavimentar ruas” etc.”

Assim, por abstração, se isolarmos o acontecimento de seus condicionantes de tempo e espaço, chegaremos ao critério material, que invariavelmente será composto por um verbo (pessoal, infinitivo e de predicação incompleta) representativo da ação humana a ser realizada ou estado, e de um obrigatório complemento que indicará as peculiaridades dessa ação.

### ***3.2.1.2 O critério espacial***

O critério espacial por sua vez delimita o local em que o evento, a ser promovido à categoria de fato jurídico, deve ocorrer. Chega-se a ele isolando o núcleo do acontecimento e suas coordenadas de tempo por meio de processo de abstração.

Aurora Tomazini de Carvalho<sup>16</sup>, seguindo ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, divide o critério espacial em

“(i) pontual – quando faz menção a determinado local para a ocorrência do fato; (ii) regional – quando alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido; (iii) territorial – bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o mato da vigência territorial da lei, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares”.

Com efeito, o modelo classificatório proposto pela referida autora, nos revela, com forte claridade metodológica que o critério espacial há de guardar uma dessas três formas compositivas, diretriz que permite classificar o gênero tributo na conformidade do grau de elaboração do critério espacial da respectiva hipótese tributária.

### ***3.2.1.3 O critério temporal***

Segundo Aurora Tomazini de Carvalho<sup>17</sup>, o critério temporal consiste no

“feixe de informações contidas na hipótese normativa que nos permite identificar, com exatidão, o momento de ocorrência do evento a ser promovido à categoria de fato jurídico”.

Esse grupo de informações indicará (explicita ou implicitamente), com exatidão, o ántimo em que se considerará ocorrida a ação (ou estado), caso contrário, será impossível a identificação do fato.

### ***3.2.2 Os critérios do consequente***

---

<sup>16</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 6<sup>a</sup> ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019. p. 405.

<sup>17</sup> Idem. p. 411-412

No tocante ao consequente da norma, há todo um esforço do legislador no sentido de enunciar as notas que devem evidenciar as relações intersubjetivas a serem instauradas com a ocorrência do fato jurídico, indicando os elementos deste vínculo.

Percebe-se, portanto, que a função do consequente é, senão, prescrever um comportamento relacional, bem como, definir os critérios do vínculo jurídico e seu respectivo objeto, a ser interposto entre duas ou mais pessoas, em razão da ocorrência do fato jurídico.

Assim, podemos falar em: (i) critério pessoal; e (ii) critério quantitativo, como componentes lógicos do consequente da regra matriz de incidência.

### ***3.2.2.1 O critério pessoal***

Critério pessoal é, segundo Aurora Tomazini de Carvalho<sup>18</sup>

“o feixe de informações catalogadas no consequente da norma que nos permite identificar os sujeitos da relação jurídica a ser instaurada quando da constituição do fato jurídico”.

Nesse sentido, temos que as informações sobre os sujeitos da relação obrigacional contidas no consequente normativo são imprescindíveis eis que sua função é, justamente, apontar com precisão quem são os titulares (ativo e passivo) de direitos e deveres desse vínculo.

### ***3.2.2.2 O critério quantitativo***

Em linhas gerais, o critério quantitativo tem por objetivo demarcar o núcleo do consequente, apontando, com exatidão, qual conduta deve ser cumprida pelo sujeito passivo em favor do sujeito ativo. Segundo Aurora Tomazini de Carvalho<sup>19</sup> trata-se de

---

<sup>18</sup> Idem. p. 419

<sup>19</sup> Idem. p. 426

“um feixe de informações que nos diz qual o dever jurídico do sujeito passivo em relação ao sujeito ativo e qual é o direito subjetivo que este tem em relação àquele.

Em suma, o critério quantitativo indica, com precisão, o objeto da relação a ser estabelecida juridicamente com a verificação do fato descrito na hipótese normativa.

### **3.3 A função da regra-matriz de incidência tributária**

Uma vez que o esquema proposto por Paulo de Barros Carvalho desnuda os componentes da hipótese e do consequente das proposições normativas, permite-nos aprofundar a análise dessas proposições no tocante a sua funcionalidade.

Pode-se atribuir com base na doutrina de Aurora Tomazini de Carvalho<sup>20</sup> duas funções operacionais da regra-matriz de incidência tributária, a saber: (i) delimitar o âmbito de incidência normativa; e (ii) controlar a constitucionalidade e legalidade normativa.

Em suma, a função central da regra-matriz é demarcar os acontecimentos capacitados a dar ensejo a relações jurídicas, bem como realizar o efetivo controle de constitucionalidade e de legalidade.

### **3.4 Considerações iniciais sobre o Imposto Sobre Produtos Industrializados “IPI”**

É bem conhecido o fato de que o Imposto sobre Produtos Industrializados é um tributo de competência da União, muito utilizado na implementação de objetivos que não meramente arrecadatórios. A incidência do IPI pode estimular ou desestimular comportamentos e, por conta disso, pode-se afirmar que esse imposto possui um caráter fortemente extrafiscal.

---

<sup>20</sup> Idem. p. 429.

Aliais, a possibilidade de utilização do IPI para implementação de objetivos extrafiscais decorre, principalmente, da estrutura de sua regra matriz de incidência. Como imposto indireto que é, o ônus financeiro que ele representa pode ser transferido para etapas seguintes da cadeira de produção e consumo. Desse modo, embora incida sobre as etapas de produção industrial, o ônus gerado pela incidência do imposto não é de difícil identificação, inclusive nas etapas seguintes, quando ele é incorporado ao custo dos produtos. Por isso, alterações na intensidade da incidência (mediante alteração de alíquotas ou outras medidas) são rapidamente percebidas pelos agentes econômicos, que prontamente respondem ao estímulo (ou desestímulo) produzido.

Outrossim, importante considerar que em se tratando de IPI, o instituto da manutenção do crédito deve ser explicado a partir de uma visão mais ampla da cadeia de produção, e não simplesmente com o foco em uma única etapa.

### ***3.4.1 Princípios Constitucionais Aplicáveis ao IPI***

A Constituição Federal de 1988 atribuiu à União a competência para instituir o IPI. Mas sabemos que esse poder não é ilimitado. O próprio constituinte estabeleceu limites à competência tributária, na forma de princípios e imunidades.

As limitações ao poder de tributar ou como pondera Paulo de Barros Carvalho, os “limites objetivos” trabalham no sentido de realizar valores, funcionando como verdadeiros mecanismos que dão força de eficácia aos primados axiológicos do direito.

Foram concebidos para atingir certas metas, certos fins dentre os quais destaca-se a igualdade, a legalidade, a legalidade estrita, a universalidade da jurisdição, a vedação do emprego do tributo com efeitos confiscatórios, a irretroatividade e a anterioridade, ao lado do princípio que consagra o direito à ampla defesa e ao devido processo legal, todos, em verdade, limites objetivos realizadores do valor da segurança jurídica.

Compõem, portanto, o rol de premissas que tocam os tributos, dentre os quais o IPI. Analisaremos de forma breve os limites objetivos (princípios) da legalidade, da anterioridade de exercício e nonagesimal, da uniformidade geográfica, da seletividade e, de forma, mais pormenorizada o primado da não cumulatividade.

#### ***3.4.1.1 Legalidade Tributária***

Nos termos do inciso I do art. 150 da CF/1988, é vedado instituir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça. No entanto, em algumas hipóteses, quanto ao aumento dos tributos, sabe-se que o próprio constituinte tratou de afastar a vedação representada pelo princípio da legalidade. Entre elas está o IPI. Nesse sentido, de acordo com o §1º do art. 153, é facultado ao Poder Executivo alterar alíquotas do imposto, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei.

Portanto, é possível que decreto do Presidente da República torne a incidência do IPI mais onerosa por meio do aumento de suas alíquotas.

A Constituição anterior já permitia a alteração das alíquotas do imposto por ato do Poder Executivo (CF/1967, art. 21, inciso V, com redação dada pela EC 1/1969). Com base nessa autorização, o assunto foi disciplinado pelo art. 4º do Decreto-Lei nº 1.199/1971, ainda vigente.

Por fim, vale destacar que a Constituição Federal não autoriza alterações de base de cálculo do IPI por meio de ato do Poder Executivo.

#### ***3.4.1.2 Anterioridade do exercício financeiro***

O IPI não está sujeito ao princípio da anterioridade do exercício financeiro, ou anterioridade geral. Com isso, a instituição de nova incidência do imposto, ou mesmo o

aumento em incidência já existente, pode produzir efeitos no mesmo exercício financeiro<sup>21</sup> em que haja sido publicada a lei que assim determinou.

Portanto, alterações no cálculo do imposto, que o tornem mais oneroso, podem produzir efeito no mesmo exercício financeiro em que foram publicadas. Também com possibilidade de produzir efeito no mesmo exercício financeiro, podem ser incluídos no campo de incidência do IPI produtos ou situações até então não tributados, sempre observando os contornos definidos, em nível de norma geral, pelo CTN.

Combinando as exceções ao princípio da legalidade e da anterioridade geral, pode-se afirmar que a majoração de alíquotas do IPI mediante decreto do Poder Executivo pode produzir efeitos no mesmo exercício financeiro de sua publicação.

Por fim, vale ainda dizer que a restrição contida no §2º do art. 62 da CF/88 não se aplica ao IPI. Com isso, medida provisória que cria nova incidência do IPI, ou torna mais onerosa incidência já existente, pode produzir efeitos no mesmo exercício financeiro em que for publicada, ante mesmo de ser convertida em lei.

#### **3.4.1.3 Noventena**

A partir da EC 42/2003, o IPI passou a se subordinar ao princípio da noventena (ou anterioridade nonagesimal), de modo que disposição de lei que tenha instituído nova incidência do IPI, ou majorado incidência já existente, não pode produzir efeitos antes de decorridos 90 dias da data de sua publicação. Todavia, o IPI continua fora do alcance do princípio da anterioridade do exercício financeiro.

Portanto, seja por lei ou por medida provisória, majorações ou novas incidências do IPI somente podem produzir efeitos depois de decorridos 90 dias da data da publicação do respectivo ato.

---

<sup>21</sup> De acordo com o art. 34 da Lei 4.320/1964, o exercício financeiro coincide com o ano civil.

Por fim, é importante destacar que, desde a inclusão da noventena no rol de princípios tributários gerais, a Fazenda Nacional defendeu, em juízo, que tal restrição não poderia ser aplicada em relação à majoração de alíquotas por meio de decreto. Em linhas gerais, a tese da Fazenda Nacional apelava para uma interpretação sistemática da Constituição Federal, e se fundava na necessidade de agilidade na atuação frente a distorções no ambiente econômico, motivo que levou o constituinte a afastar o IPI das restrições representadas pelos princípios da legalidade e da anterioridade do exercício financeiro. Entretanto, essa tese não foi aceita pelo Poder Judiciário, como bem demonstra a seguinte ementa:

“TRIBUTO – IPI – ALÍQUOTA – MAJORAÇÃO – EXIGIBILIDADE. A majoração da alíquota do IPI, passível de ocorrer mediante ato do Poder Executivo – art. 153, §1º -, submete-se ao princípio da anterioridade nonagesimal previsto no art. 150, inciso III, alínea “c”, da Constituição Federal. (ADI-MC 4.661, Julgamento: 20/10/2011)”

Em síntese, pode-se concluir que o aumento o aumento de alíquotas, quer seja efetuado por lei ou por decreto do Poder Executivo, somente pode produzir efeitos depois de decorridos 90 dias da data da publicação do respectivo ato, ainda que dentro do mesmo exercício financeiro da referida publicação.

#### ***3.4.1.4 Uniformidade geográfica da tributação***

Nos termos do inciso I do art. 151 da CF/1988. É vedado à União instituir incidência do IPI que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro.

No entanto, o mesmo dispositivo admite a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

Por meio dos denominados “Regimes Fiscais Regionais”, previstos a partir do art. 81 do RIPI<sup>22</sup>, o legislador deu efetividade a esse comando constitucional instituindo incentivos destinados a contribuir com a redução das desigualdades socioeconômicas verificadas no País.

### ***3.4.1.5 Seletividade***

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 48, estabelece que o IPI é seletivo em função da essencialidade dos produtos. Essa mesma disposição foi prevista pela primeira vez na EC 18/1965 (artigo 11), foi mantida no texto constitucional em 1967 (artigo 22, §4º), e assim permanece até hoje (CF/1988, artigo 153, §3º, inciso I).

Segundo esse princípio, o legislador deve estabelecer incidência do IPI diferenciada entre produtos, de acordo com um critério que leva em conta sua essencialidade. Nesse sentido, a incidência do IPI deve ser mais acentuada sobre os produtos supérfluos, e menos acentuada sobre produtos de consumo generalizado pela população.

Subjacente a esse princípio está a ideia de que as pessoas com as maiores capacidades contributivas são as que, com mais frequência, adquirem produtos supérfluos. Trata-se, portanto, de uma maneira de graduar a incidência do imposto segundo a capacidade econômica dos consumidores.

Além disso, a seletividade autoriza a incidência mais acentuada do IPI sobre produtos sabidamente nocivos à saúde humana, e sobre produtos cuja comercialização não se deseja facilitar.

O legislador atende ao preceito da Constituição pelo uso de alíquotas que variam de 0% até 300%.

---

<sup>22</sup> Decreto 7.212/2010.

### **3.4.1.6 Não cumulatividade**

A lei 4.502/1964, sem utilizar o rótulo de “não cumulatividade”, já estabelecia que o valor apurado do imposto poderia ser deduzido do valor do imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, adquiridos ou recebidos para emprego na industrialização e no acondicionamento de produtos tributados.

Dois anos depois, o CTN, em seu artigo 49, confirmou a não cumulatividade do IPI, de forma que, em determinado período, o saldo a pagar resulta da diferença a maior entre o imposto que incide na saída de produtos do estabelecimento, e o pago relativamente aos produtos que nele derem entrada.

Essa sistemática, diga-se, foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, ao estabelecer que o IPI deve ser não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado (incidido) nas anteriores.

O legislador atende a essa diretriz não só com o fito de evitar o “efeito cascata”, mas, também, como forma de não tornar a manutenção de crédito em mero diferimento.

Faz sentido analisar o efeito cascata de um tributo quando sua incidência ocorre nas diversas etapas de uma cadeira de produção e comercialização, sobre bases de cálculo crescentes, à medida que o valor vai sendo adicionado.

Nesse contexto, o tributo é cumulativo quando incide sobre a mesma base nas diversas etapas da cadeia. Logo, as cadeias mais longas são altamente prejudicadas pelo chamado “efeito cascata” dos tributos cumulativos.

Em sentido contrário, a não cumulatividade dos tributos (IPI) é implementada por meio do direito de crédito do imposto incidente sobre matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que compõem o produto tributado.

Portanto, percebe-se que a apuração do IPI refere-se ao fluxo de débitos (saídas) e créditos (entradas), observando a cada período de tempo. Com isso, a utilização dos créditos não fica vinculada à saída do produto ao qual foi incorporada a matéria-prima, o produto intermediário ou o material de embalagem que gerou o crédito.

Em outras palavras, a não cumulatividade do IPI não é vinculada à industrialização de cada produto específico. Diante disso, em determinado período, por exemplo, marcado por alto volume de compras e por poucas vendas, pode ocorrer de o valor de créditos superar o valor dos débitos. Nesse caso, quando o saldo de créditos eventualmente superar o saldo de débitos do imposto, o excedente pode ser utilizado em períodos seguinte (artigo 49, parágrafo único do CTN).

### **3.5 Regra Matriz de Incidência Tributária do IPI**

Conforme ensina Leandro Paulsen<sup>23</sup> a base econômica do Imposto Sobre Produtos Industrializados deve ser analisada à luz do artigo 153, inciso IV c/c o seu §2º, inciso I, da Constituição Federal. Assim, a construção da norma jurídica do IPI dependerá das propriedades retiradas dos enunciados previstos na Constituição Federal e, ainda, do modo como serão organizados os conjuntos de elementos relacionados aos aspectos da hipótese e consequente da norma jurídica.

Examinando-se o artigo 153, inciso IV, da CF/88, temos como produto de interpretação que o que pode ser tributado é a operação com produtos industrializados, ou seja, a tributação incidirá sobre o negócio jurídico que tenha por objeto um bem decorrente de um processo de industrialização e a sua saída do estabelecimento industrial.

Nota-se, portanto, que o legislador da União ao fazer uso dessa competência, conforme leciona Paulo de Barros Carvalho<sup>24</sup>, construiu, em seu redor, três faixas de incidência do

---

<sup>23</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 361.

<sup>24</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018, p. 708.

imposto federal, a saber: (i) a que onera industrialização de produtos; (ii) a que grava a importação de produtos industrializados; e (iii) a que colhe a arrematação de produtos industrializados levados a leilão por terem sido apreendidos ou abandonados (a atual legislação do IPI revogou essa incidência).

E, a despeito dessas três regras juridicamente distintas deve-se enfatizar que há um núcleo comum consubstanciado no complemento previsto no inciso IV, do artigo 153, da Constituição Federal, “produtos industrializados”.

O conceito de produto industrializado é pré-jurídico, isto é, independe de lei. Não obstante, o Código Tributário Nacional estabeleceu seus contornos positivando que se considera industrializado o produto que “tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou que aperfeiçoe para consumo”.

Produto, conforme doutrina de Leandro Paulsen<sup>25</sup>, é qualquer bem produzido pela natureza ou pelo homem destinado ao comércio, ao consumo ou qualquer outra utilização e, a palavra, industrialização constitui adjetivo que designa aquilo que foi objeto de indústria.

Contudo, para fins desse estudo, importa-nos focalizar e, portanto, construir a norma padrão de incidência que onera tão somente a industrialização de produtos.

Sobretudo, porque discutiremos sobre a (im)possibilidade de manutenção de créditos quando no processo industrial são adquiridos insumos isentos, não tributados e/ou sujeitos a alíquota zero, porém utilizados na produção de bens tributados.

Assim, com base na premissa adotada e interpretando os dispositivos constitucionais concebemos a seguinte regra-matriz de incidência tributária:

**Hipótese:**

Critério Material: industrializar produtos;

---

<sup>25</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 361.

Critério Espacial: em princípio, em qualquer lugar do território nacional;

Critério Temporal: o momento da saída do produto do estabelecimento industrial;

**Consequente:**

Critério Subjetivo: Sujeito Ativo: União / Sujeito Passivo: o titular do estabelecimento industrial ou quem lhe seja equiparado;

Critério Quantitativo: Base de Cálculo: preço da operação / Alíquota: percentagem constante da TIPI.

**4 DEFINIÇÃO DO CONCEITO E FUNCIONAMENTO DA ISENÇÃO, NÃO-INCIDÊNCIA E ALÍQUOTA ZERO UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE MERCADORIAS SUJEITAS AO IPI**

À medida que focalizamos o ordenamento jurídico como um conjunto de normas válidas e, portanto, fechadas sintaticamente a três modais deônticos (obrigatório, permitido e proibido), temos que ter em mente que, também, são abertas a quaisquer acontecimentos do mundo fenomênico.

Num primeiro momento e de modo a permitir uma análise coerente quanto a concessão de créditos presumidos pela aquisição de insumos isentos, não tributados ou submetidos a alíquota zero, valemo-nos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Um primeiro ponto a se destacar, muito embora o resultado prático seja idêntico, é que a isenção não se confunde com a não incidência ou com a alíquota zero. Por isso, se faz necessário definir o sentido e alcance de cada um dos institutos a luz da jurisprudência da corte suprema.

Entende o Supremo Tribunal Federal que isenção é a dispensa legal de tributo devido. Segundo tal interpretação, a norma tributante incide sobre o fato gerador, fazendo nascer a

obrigação tributária, que é posteriormente extinta pela atuação secundária da norma isencial. Assim, há o surgimento da obrigação tributária e, depois dispensa-se o pagamento do tributo. Logo, o crédito tributário estará extinto operando os mesmos efeitos de outras causas extintivas previstas no artigo 156 do Código Tributário Nacional.

Já a não incidência se dá em situações fáticas não compreendidas pela norma de tributação<sup>26</sup>.

Diferentemente, na alíquota zero há incidência, estando presentes todos os elementos da regra-matriz, entretanto, o dever tributário inexiste, haja vista que no consequente da norma o valor atribuído a alíquota é nenhum em decorrência da alíquota zero adotada<sup>27</sup>.

Em suma, enquanto a isenção emana do ente tributante que, tendo instituído um tributo no exercício da sua competência, decide abrir mão de exigir-lo de determinada pessoa ou em determinada situação, a não incidência decorre da simples ausência de subsunção, a e a alíquota zero implica obrigação sem expressão econômica.

Nos subcapítulos posteriores trataremos cada um dos institutos com o objetivo de revelar os respectivos conceitos e funcionamento, bem como apresentar o real sentido com o objetivo de que tais institutos não se transmutem em mero diferimento do imposto devido, sem que haja uma efetiva redução da carga tributária.

#### **4.1 Que é e como a isenção atua sobre a RMIT do IPI**

Paulo de Barros Carvalho entende que as isenções estão contidas em regras de estruturais que o seu mandamento atinge outras normas, e não a conduta. Ensina o autor que

“prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, dispondo também sobre sua produção acerca das modificações que se queiram

---

<sup>26</sup> STF, Pleno, ADI nº 286/RO, Relator Min. MAURÍCIO CORRÊA, *DJ* 30.08.2002, p. 60.

<sup>27</sup> STF, Pleno, RE nº 353.657/PR, Relator Min. MARCO AURÉLIO, *DJe* 06.03.2008.

introduzir nos preceitos existentes, incluindo-se a própria expulsão de regras do sistema (ab-rogação)”.<sup>28</sup>

De outro modo, Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli<sup>29</sup> sustenta que a norma isencional é norma de conduta eis que se dirige imediatamente à conduta intersubjetiva das pessoas. O referido autor indica que o texto Constituição Federal dispõe de norma de estrutura

“cujo antecedente prevê um órgão legislativo competente e o respectivo processo de produção de enunciados normativos e, no consequente, o resultado desse processo, os enunciados normativos, a partir dos quais, compondo a significação, formaremos normas de comportamento, no caso, regras-matrizes de incidência tributária ou de isenção”.

Com base nessa doutrina, temos a regra matriz de incidência isencional, com compostura sintática semelhante a regra matriz de incidência tributária, cuja hipótese descreverá abstratamente a concretização de um evento, implicando o consequente, também, uma prescrição abstrata de um efeito qual seja: a relação jurídica isencional.

Alheio a essa divergência doutrinária entendemos que a isenção é sim norma de estrutura justamente porque tem o legislador a faculdade de afastar os efeitos da incidência da norma impositiva que, de outro modo, implicaria a obrigação de pagamento do tributo.

Nesse sentido, José Souto Maior Borges, destacado por Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli<sup>30</sup>, ensinou que

“Na outorga constitucional de competência tributária está necessariamente contida a atribuição da faculdade de isentar”.

Ademais, as normas isentivas intrometem modificações no âmbito da regra-matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta.

---

<sup>28</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 481.

<sup>29</sup> LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Isenções Tributárias*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 82.

<sup>30</sup> Idem, p. 84.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho<sup>31</sup> anota que

“(...) a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente. (...) O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente”.

Note-se, portanto, o encontro de duas normas jurídicas, sendo uma a regra-matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter de supressor da área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou da consequência da regra de conduta.

Não obstante, deve-se ressaltar que o efeito da isenção é determinado pelo artigo 175 do Código Tributário Nacional ao elencá-la como hipótese de exclusão do crédito tributário.

Nesse sentido, temos o nascimento da obrigação tributária e ao sujeito passivo a dispensa da sua apuração e respectivo cumprimento.

E com o fito de demonstrar como a norma isentiva atua sobre a regra-matriz de incidência do IPI, trazemos à tona, o arcabouço lógico da regra-padrão, o mínimo normativo, a unidade irredutível que define a incidência da mencionada exação.

Recordemos que na sua hipótese há um critério material, formado por um verbo e seu complemento, a saber: industrializar produtos; um critério espacial que dispõe que essa industrialização ocorra em qualquer lugar do território nacional; e um critério temporal que indica que a incidência ocorra no momento da saída do produto do estabelecimento industrial.

Por sua vez, no consequente normativo temos um critério pessoal (sujeito ativo, a União e sujeito passivo o titular do estabelecimento industrial ou quem lhe seja equiparado; e um critério quantitativo formado pela base de cálculo que é o preço da operação e a respectiva alíquota constante da TIPI.

---

<sup>31</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 482.

Forte na premissa adotada temos que a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente. Por óbvio que não poderia haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema.

Vejamos o exemplo constante do artigo 5º, inciso IX, do Decreto 7.212/2010:

“Artigo 5º Não se considera industrialização:

(...)

IX - a montagem de óculos, mediante receita médica.”

Abandonando o texto do direito positivo, temos o fenômeno normativo da isenção. Nesse sentido, é fácil notar que a norma isencional do IPI foi de encontro à regra-matriz de incidência daquele imposto, alcançando-lhe o critério material da norma geral e abstrata, particularmente sobre o verbo que lhe dá sentido, para empregar-lhe nova roupagem, de modo que de tal industrialização não mais configuraria suporte fático suficiente para ensejar o evento tributável que daria ensejo à relação do imposto sobre produtos industrializados.

Esse é, portanto, o fenômeno relativo ao encontro de duas normas jurídicas, sendo uma a regra-matriz de incidência do IPI e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou da consequência da primeira.

Paulo de Barros Carvalho<sup>32</sup>, leciona que a regra de isenção pode inibir a funcionalidade da regra-matriz tributária, comprometendo-a para certos casos, de oito maneiras distintas, quatro pelo antecedente da norma (hipótese) e outras quatro pelo consequente normativo. Senão vejamos:

I — pela hipótese

- a) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo;
- b) atingindo-lhe o critério material, pela subtração do complemento;

---

<sup>32</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018, p. 616/617.

- 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.

Vejamos, agora, que exemplos poderemos recolher de cada uma dessas situações constantes do direito positivo, com exceção da hipótese que atinge o critério material pela desqualificação do verbo haja vista já acima explanado

- b) Estão isentos do IPI vários produtos, dos quais salientamos, a título meramente explicativo: os caixões funerários – artigo 54, inciso VII, do Decreto 7.212/2010.

Ao empreender subtrações no quadro das unidades que compõem o complemento do verbo, no critério material, o legislador nunca se corre de mencionar a isenção.

- c) os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, destinados, ao seu consumo interno, excluídos as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros – artigo 81, inciso I, do Decreto 7.212/2010.

É textual a diminuição da área de incidência do imposto, extraindo-se do critério espacial uma parcela de território. Aqui, também, invariavelmente, o legislador empregou o vocábulo isenção.

- d) As bebidas alcoólicas e demais produtos de produção nacional, classificados nas Posições 22.04, 22.05, 2206.00 e 22.08 da TIPI, acondicionados em recipientes de capacidade superior ao limite máximo permitido para venda a varejo, **sairão obrigatoriamente com suspensão do imposto** dos respectivos estabelecimentos produtores, dos estabelecimentos atacadistas e das cooperativas de produtores, quando destinados aos seguintes estabelecimentos – artigo 44 do Decreto 7.212/2010.

É cediço que o momento da saída revela o critério temporal da hipótese de incidência do IPI. Ao dizer que ocorre a saída e não nascem o fato e a obrigação correspondentes, terá comprometido a operatividade da regra-matriz, rigorosamente pela manipulação do condicionante de tempo (critério material). Todavia, emprega a palavra suspensão, conquanto a realidade do fenômeno normativo continue a ser idêntica.

e) No quadro da ordem jurídica que precedeu a atual, permitia-se à União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, conceder isenções de impostos estaduais e municipais. Hoje, porém, há vedação expressa, contida nos dizeres do art. 151, III, da Constituição Federal.

Não é difícil perceber que, naquela hipótese, exercitando a União a competência para a qual estava autorizada, operava-se automática supressão do critério pessoal do consequente, no que diz respeito ao sujeito ativo. Em casos dessa natureza o legislador nunca hesitou em usar o termo isenção. Falaremos, adiante, sobre a impropriedade que a circunstância encerra.

f) A legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza proclama a isenção dos rendimentos do trabalho assalariado para os servidores diplomáticos de governos estrangeiros – artigo 20, inciso I, do Decreto 9.580/2018.

Uma porção do universo possível de contribuintes do IR (pessoa física) foi ressalvada. A regra-matriz desse imposto será inoperante, no que se refere à parcela extraída, por efeito de mutilação do critério pessoal, no tópico sujeito passivo. O direito positivo brasileiro considera ter havido isenção.

g) Reduzindo-se a base de cálculo ao valor zero, qualquer que seja a alíquota o produto da composição numérica representará a supressão do objeto. Mantendo incólumes todos os demais elementos dos critérios da norma, o legislador tributário pode utilizar desse expediente para tolher a incidência tributária nos casos que especificar.

h) Certos produtos industrializados recebem alíquota zero, segundo a legislação do IPI.

Em conclusão, nota-se que a isenção é norma que inibe a operatividade funcional da regra-matriz, de tal sorte que, mesmo acontecendo o evento tributário, não pode o fato ser constituído e seus peculiares efeitos, por conseguinte, também, não se irradiara, justamente porque a relação obrigacional não se instalará à míngua de objeto.

Paulo de Barros Carvalho<sup>33</sup>, contudo, adverte que

“A diminuição do campo de abrangência dos critérios, ou de elementos que os compõem, não pode ser total. O timbre de parcialidade há de estar presente. Se porventura o legislador vier a desqualificar, semanticamente, todos os verbos; se subtrair a integralidade dos complementos; se anular, por inteiro, toda a amplitude do critério espacial; ou se retirar todas as unidades da escala do critério temporal, evidentemente que o evento tributário jamais acontecerá no mundo físico exterior, o que equivale à revogação da regra-matriz, por ausência do descritor normativo. Também no consequente, se ficar totalmente comprometido o sujeito ativo; se extratarmos o conjunto global dos sujeitos passivos; se reduzirmos todas as bases de cálculo ou todas as alíquotas ao valor zero, é óbvio que nunca surdirá à luz uma relação jurídica daquele tributo, o que significa a inutilização cabal da norma-padrão de incidência”.

Em conclusão, ressalta-se conforme leciona Paulo de Barros Carvalho que o mecanismo das isenções é um forte instrumento de extrafiscalidade eis que dosa, de forma equilibrada a carga tributária.

E nesse sentido, o efeito esperado, no que tange a aquisição de insumos isentos para fins de industrialização é que haja real redução da carga tributária, sob pena de equiparar o efeito do instituto a um simples diferimento. Isso porque a ausência de concessão de créditos importaria majoração do imposto, decerto não objetivada pela norma isencional<sup>34</sup>.

#### **4.2 Que é e como a não-incidência atua sobre a RMIT do IPI**

---

<sup>33</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 487

<sup>34</sup> STF, Pleno, RE nº 350.446/PR, Relator Min. NELSON JOBIM, DJ 06.06.2003. p. 32.

A definição da não-incidência é concebida pela majoritária doutrina atrelada ao próprio conceito de incidência. Souto Maior Borges<sup>35</sup>, sustenta que

“a não-incidência é conceito correlacionado com o de incidência”

Temos para nós que a não-incidência está no plano da aplicação da norma tributária impositiva. Isto é, só pode ser identificada pela interpretação, pois os eventos relacionados ao suporte fático, não são suficientes para compor o fato jurídico suficiente vinculado a hipótese da regra-matriz de incidência tributária.

Revela-se, portanto, na pura e simples ausência de incidência. Fala-se de não-incidência relativamente a todas as situações não previstas na regra matriz de incidência tributária como geradoras de obrigação tributária.

Assim, no tocante a sua atuação sobre a regra-matriz de incidência do IPI, segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal<sup>36</sup> podemos dividir o instituto em três categorias:

- a) Não tributados por ausência de competências tributária;
- b) Não tributados por não estarem incluídos na lei que determina a incidência do IPI;
- c) Não tributados por expressa disposição legal.

A primeira situação não geraria, de fato, crédito do IPI, posto que seria alheia ao ciclo econômico tomado como pressuposto de fato do imposto. Já as hipóteses seguintes seriam equiparáveis à isenção, pois decorreriam de uma opção do legislador pela não tributação de produtos que poderiam, *a priori*, ser gravados pelo IPI.

Assim, a opção do legislativa é reveladora da hipótese de benefício fiscal eis que seu objetivo precípua foi direcionado a reduzir a carga tributária.

---

<sup>35</sup> SOUTO, Maior Borges J. *Isenções tributárias*, 2. ed. São Paulo, Sugestões Literárias, 1980. p. 156

<sup>36</sup> STF, Pleno, RE nº 353.657/PR, Relator Min. MARCO AURÉLIO, DJe 06.03.2008.

#### **4.3 Que é e como a alíquota zero atua sobre a RMIT do IPI**

Dá análise da norma-padrão, temos que a alíquota zero investirá contra o critério quantitativo do consequente. Assim, qualquer que seja a base de cálculo, o resultado será o desaparecimento do objeto da prestação.

Com efeito, a alíquota zero corresponderá ao estabelecimento de uma alíquota nula, resultando em tributo sem nenhuma expressão econômica. Desse modo, embora instituído o tributo e ocorrido o fato gerador, o valor apurado será zero, e nada será devido.

A doutrina discute se a alíquota zero constitui uma modalidade de isenção ou se representa categoria exonerativa distinta.

Para a primeira corrente, como a aplicação de uma alíquota zero inviabiliza o nascimento da obrigação tributária, resultando no não pagamento do tributo, trata-se de autêntica isenção.

Para outros, a alíquota zero é mera exonerção interna quantitativa, afetando a consequência tributária sem tanger a hipótese de incidência tributária.

Entendemos, contudo, que a alíquota zero se traduz na redução de uma das grandezas que compõem o aspecto quantitativo, restando preservada a hipótese de incidência tributária. Paulo de Barros Carvalho distinguindo o instituto da alíquota zero da isenção leciona que

“A diminuição que se venha processar no critério quantitativo sem, com isso, fazer desaparecer completamente o objeto da obrigação tributária, não é isenção. Isso porque, de acordo com a fenomenologia da isenção, a situação prescrita pelo direito como isenta não está sujeita à incidência tributária, o que não ocorre com aquela outra, cuja base de cálculo ou alíquota foram apenas reduzidas, situação impropriamente denominada isenção parcial por setores da doutrina e da jurisprudência pátrias: ainda que o valor pareça menor que aquele diacronicamente percebido, há ali incidência tributária e, portanto, não há isenção”.

Inequívocamente, tem-se que a alíquota zero constitui hipótese de exoneração tributária e, pode se positivar, sobretudo, pelo manejo da alíquota a exemplo do que dispõe o texto constitucional (artigos 153, §1º, e 177, §4º, I, b).

## 5 PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

### 5.1 A norma decorrente do regime jurídico da não-cumulatividade

Segundo Paulo de Barros Carvalho<sup>37</sup>, revela-se de grande importância

“para a concretização do primado constitucional da não-cumulatividade: a relação jurídica dentro da qual surge o direito ao crédito do contribuinte em face da Fazenda Pública”.

Trata-se, da relação jurídica decorrente da incidência da regra-matriz de direito ao crédito.

Observamos em linhas anteriores que o legislador ao capturar os acontecimentos sociais com o intuito de regulá-los, atribuindo-lhes efeitos jurídicos, prescreveu, implicitamente o nascimento de duas normas jurídicas. É o que ocorre com o suporte fático “aquisição de insumos para industrialização”. Duas normas distintas confluindo sobre a mesma base de incidência, projetando fatos jurídicos distintos, fazendo irromper relações jurídicas diversas.

Assim, de um mesmo evento – compra e venda de matéria-prima para industrialização – duas relações jurídicas surgem: uma, de cunho tributário, na qual figura, de um lado, o vendedor, como sujeito passivo e de outro, o Fisco, como sujeito ativo; outra, de direito ao crédito, tendo, como sujeitos o Fisco, no polo passivo e o adquirente, no ativo.

---

<sup>37</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018, p. 336.

Nota-se, claramente, que tal interpretação nos leva a conclusão de que o direito ao crédito não decorre da incidência da regra-matriz do imposto sobre produtos industrializados, muito menos da extinção da obrigação tributária.

Pelo contrário, provém da incidência de norma própria e autônoma, pois dois foram os cortes jurídico-conceptuais no suporte fático.

Desta forma, embora a incidência da regra-matriz do IPI possua o condão de fazer instaurar a relação jurídico-tributária, dado que prevista no consequente dessa norma-padrão de incidência, não faz surgir a relação jurídica de direito ao crédito, posto que esta decorre da incidência de norma autônoma, não obstante ambas tenham como base de incidência o mesmo evento social.

É o que observa também José Souto Maior Borges<sup>38</sup>

“são duas normas diversas (I) o suporte fático do IPI (CF, art. 153, IV) e (II) a sua incumulatividade (CF, art. 153, § 3º, II)”.

É também a opinião de Paulo de Barros Carvalho<sup>39</sup>

“o direito ao crédito não decorre da cobrança, nem da incidência, nem do pagamento do imposto; nasce da percussão da regra de direito ao crédito”

De tal sorte que pode-se concluir que é irrelevante perquirir se houve a incidência ou o pagamento do tributo, bastando pura e simplesmente constatar a existência de uma operação anterior e nesse sentido, a concretização do primado da não-cumulatividade estará efetivada.

## 5.2 A não-cumulatividade aplicada ao IPI

---

<sup>38</sup> BORGES, José Souto Maior. *Crédito do IPI relativo a insumo isento*, RDDT 48, set. 1999. p. 166.

<sup>39</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Isenções tributárias do IPI em face do princípio da não cumulatividade*. RDDT 33, jun. 1988. p. 160

A não-cumulatividade, instituída no Brasil pelo antigo imposto de Consumo, por meio da Lei nº 2.974/56<sup>40</sup>, permitia aos importadores abater o valor do imposto recolhido quando da importação com o imposto devido na venda no mercado interno. Dois anos após, a Lei nº 3.520/58 ampliou o alcance da não-cumulatividade ao permitir que o industrial deduzisse do montante a pagar o valor do imposto incidente sobre as matérias-primas.

A Emenda Constitucional nº 18/65 que extinguiu o Imposto de Consumo, substituindo-o pelo IPI, prescreveu que este, fosse não-cumulativo. Consoante a tal mandamento, o valor do tributo seria obtido abatendo-se em cada operação, o montante cobrado nas anteriores. Tal sistemática, foi acolhida pela Emenda Constitucional 1/69.

Nota-se, portanto, que desde os primórdios, a diretriz da não-cumulatividade goza de status constitucional e, nesse sentido, qualquer restrição ao seu alcance deve ser afastada sob pena de inconstitucionalidade.

Na ordem jurídica vigente, pode-se afirmar, em linhas gerais que a diretriz da não-cumulatividade, norma de eficácia plena e imediata<sup>41</sup>, no tocante ao Imposto sobre Produtos Industrializados constitui-se em uma técnica de tributação cuja adoção é determinada expressamente pela Constituição Federal de 1988 em seu artigo 153, §3º, inciso II.

Por sua vez o Código Tributário Nacional em seu artigo 49 prescreve que

“O imposto é não-cumulativo, dispendo 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”.

O diploma explicita ainda que

---

<sup>40</sup> “Art. 3º Os produtos importados pagarão o impôsto, inicialmente, com a base no preço de importação, acrescido das despesas de frete, seguro e mais direitos aduaneiros, taxas e adicionais, necessários à entrada do produto no país, procedendo-se a conversão em cruzeiros dos valores em moeda estrangeira, da seguinte forma:

§ 2º Posteriormente, os importadores pagarão o impôsto com base nas vendas de produtos tributados, realizadas em cada quinzena, **deduzido o impôsto pago na forma dêste artigo.**”

<sup>41</sup> STF, Pleno, RE nº 199.147/RJ, Relator p/ acordão Min. MARCO AURÉLIO, DJe 13.11.2008.

“O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes”.

Como visto o imposto sobre a industrialização de produtos sujeita-se ao princípio da não-cumulatividade, instrumentalizado mediante a compensação de débitos e créditos, de forma que, a aquisição de matéria-prima utilizada no processo de industrialização gera, sem quaisquer restrições, para o adquirente, créditos a serem abatidos no pagamento do imposto, quando da venda do produto.

Todavia, o dispositivo constitucional veiculador do princípio da não-cumulatividade faz alusão ao montante cobrado nas operações anteriores, de forma que, a fazenda pública e parte da doutrina, atendo-se a exegese meramente literal do dispositivo constitucional, veem uma condicionante no surgimento do direito ao crédito, qual seja: a cobrança do imposto nas operações anteriores.

Outros, influenciados pela redação do artigo 49 do Código Tributário Nacional, só admitem o surgimento do crédito quando houver o adimplemento do tributo, haja vista o aludido dispositivo fazer menção a imposto “pago” quando da entrada de produtos no estabelecimento.

Nesse particular, deve-se destacar que a diretriz da não-cumulatividade visa, pura e simplesmente, impedir que o IPI não onere, em cascata, a produção. Ou seja, a apuração do montante a recolher

“(...) pressupõe a realização de uma operação, onde este quantum se apresenta como o resultado de uma subtração em que o minuendo é o montante do imposto devido e o subtraendo o montante do imposto anteriormente cobrado, disso resultando que o imposto em estudo não incide sobre o valor agregado, já que, a cada etapa de circulação, ele recai sobre o seu valor total, sem considerar, em escala comparativa, aquele correspondente à operação anterior<sup>42</sup>”.

---

<sup>42</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. *IPI – Princípios e Estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009. p. 47.

Nota-se, portanto, que o legislador constitucional ao positivar a técnica da não-cumulatividade pretendeu evitar que as incidências sucessivas nas diversas operações em cadeias econômicas de um produto implicassem ônus tributário elevado, decorrente da múltipla tributação da mesma base econômica.

Paulo de Barros Carvalho<sup>43</sup>, em atenção a diretriz constitucional da não cumulatividade assim leciona

“dista de ser um valor. É um “limite objetivo”, mas que se verte, mediatamente, à realização de certos valores, como o da justiça da tributação, o respeito à capacidade contributiva do administrado, o da uniformidade na distribuição da carga tributária, etc.. 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.”

Assim, podemos concluir que o comando da não-cumulatividade nos casos de IPI se dá através de compensação do que for devido em cada operação de industrialização com o montante cobrado nas anteriores, ou seja, mediante o sistema de créditos.

Eis que o comando constitucional predica que o contribuinte tem o direito inatacável à compensação do imposto cobrado nas operações pretéritas, sem quaisquer restrições e independente do efetivo pagamento da operação anterior para ter direito ao crédito. Isso porque o vocábulo cobrado, deve ser interpretado no sentido de incidido.

### **5.3 O problema da manutenção do crédito aos adquirentes de insumos isentos, não-tributados e sujeitos a alíquota zero utilizados na produção de mercadorias sujeitas ao IPI**

---

<sup>43</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 7º. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018. p. 335.

A problemática a ser abordada nesse tópico reside em avaliar a possibilidade de conceder-se ao contribuinte um crédito inexistente, fictício, contudo necessário para evitar que as isenções, não-incidências ou alíquotas zero do IPI se transmutem em mero diferimento do imposto devido, sem que haja uma efetiva redução da carga tributária quando da utilização desses institutos.

A jurisprudência originária do Supremo Tribunal Federal<sup>44</sup>, assegurava a concessão de créditos presumidos de IPI para o adquirente de insumos isentos utilizados na fabricação de produtos gravados pelo IPI.

Seguindo a mesma premissa e agora envolvendo o instituto da alíquota zero, em 2002, o Supremo Tribunal Federal reafirmou a sua jurisprudência, pugnando pela necessidade de concessão do crédito presumido, também para alíquota zero, sob pena de se transformar o instituto em um simples diferimento.

Passou-se, então, a garantir o direito ao crédito presumido na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero, sob o argumento (verossímil) de que a não-concessão dos créditos importaria em majoração do imposto, decerto não objetivada pela norma que zerou a alíquota da exação.

Em 2007, a Corte Suprema, instada pela Procuradoria da Fazenda Nacional, analisou dois recursos extraordinários que versavam dos créditos presumidos de IPI concedidos sobre insumos sujeitos à alíquota zero e não-tributados. Sob o argumento de um “possível esqueleto de bilhões de reais” houve entendimento de que o direito a compensação do imposto não-cumulativo exige a efetiva incidência na etapa anterior, que inexistiria em se tratando de alíquota zero.

Assim, fixou-se o entendimento de que a diferença entre isenção (dispensa de tributo devido), não-incidência (hipótese que não se quadra na norma de tributação) e alíquota zero (incidência com resultado nulo) deve ser considerada para fins de aplicação do princípio da

---

<sup>44</sup> STF, Pleno, RE nº 212.484/RS, Relator Min. NELSON JOBIM, DJe 10.12.1998.

não-cumulatividade tributária em matéria de IPI, concedendo-se crédito presumido apenas nas aquisições de produtos isentos.

É inegável a distinção entre os institutos citados. Mas, como a própria Suprema Corte apontara anteriormente, os resultados práticos são idênticos nos três casos.

Se assim é, então deveria ter sido mantida a decisão proferida em 2002, sem serem levados em conta os argumentos econômicos ventilados pela União Federal quando de novo julgamento sobre a temática em 2007.

Não obstante e forte na premissa de que o creditamento independe do efetivo pagamento do montante devido na operação anterior é que concluímos que o industrial adquirente possui o legitimo direito de se creditar do valor do IPI simplesmente destacado na nota fiscal.

Esse é, também, o entendimento de Regina Helena Costa<sup>45</sup> que tecendo comentários sobre o artigo 153, §3º, inciso II, da Constituição Federal leciona que

“onde se lê “cobrado”, há de se entender “devido”, pois ainda que em relação à operação anterior, não tenha ocorrido o pagamento do imposto, na operação subsequente, como regra, poderá ser utilizado o crédito correspondente. Se o contribuinte anterior for isento, imune ou não pagar o tributo, isto não afasta a regra da não-cumulatividade. Anote-se que, diversamente do que ocorre no ICMS (art. 155, §2º, II), não há previsão constitucional de exceções à não-cumulatividade do IPI, uma vez mantidos os créditos mesmo nas hipóteses de isenção ou não incidência.

Para a fenomenologia da incidência pouco importa a realização ou não do pagamento, este, é fato irrelevante. A propósito, Paulo de Barros Carvalho<sup>46</sup>, comentando o disposto no art. 153, §3º, II, da CF/88, assim anota

---

<sup>45</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 365.

<sup>46</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Isenções tributárias do IPI em face do princípio da não cumulatividade*. RDDT 33, jun. 1988. p. 159.

“A literalidade da interpretação do vocábulo cobrado, utilizado no dispositivo da epígrafe (art. 153, §3º, II, da CF/88), induz o exegeta a pensar que o direito ao crédito decorre da extinção da obrigação tributária. A asserção é falsa”.

Em suma, o citado autor, admite a existência de dois fatos jurídicos distintos que incidem sobre o acordo de vontades que perfaz o negócio jurídico de compra e venda, quais sejam: (i) a obrigação tributária e; (ii) a regra-matriz de direito ao crédito.

Temos, portanto que o pagamento do imposto pelo alienante não pode ser erigida como condição suficiente e necessária ao exercício do crédito pelo adquirente. No mesmo sentido é a opinião de Eduardo Bottallo<sup>47</sup> que entende que

“a compensação independe da efetiva cobrança do tributo nas operações pretéritas”.

Isso porque, quaisquer amesquinhamentos ou reduções da não-cumulatividade e que atinjam diretamente os créditos do contribuinte e o seu direito à dedução configurar-se-ão majoração de tributo eis que aquele dispõe do amplo e irrestrito direito que lhe assegura a não-cumulatividade.

Esse, é, senão, o entendimento de Paulo de Barros Carvalho<sup>48</sup> que entende que

“havendo por parte do contribuinte direito aos recursos que asseguram a não-cumulatividade, e desfrutando ele de isenção, não quadraria argumentar que um anula o outro, como se estivessem em oposição frontal. Ao contrário, tais providências ordinatórias se entrecruzam, somando seus efeitos: o direito subjetivo à isenção e o direito constitucional à não-cumulatividade.”

Nesses termos, temos que se a circunstância de a operação de aquisição de insumos se der com isenção, alíquota zero ou não tributação, haja vista que o resultado prático é a mesma

---

<sup>47</sup> BOTTALLO, Eduardo. *IPI – Princípios e Estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009. p. 47.

<sup>48</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Isenções tributárias do IPI em face do princípio da não cumulatividade*. RDDT 33, jun. 1988. p. 158

coisa, não terá a virtude de comprometer o direito subjetivo de crédito do IPI que decorre, por sua vez, do princípio constitucional da não-cumulatividade.

#### **5.4 A autonomia entre as normas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de direito ao crédito**

A afirmação que se inicia nesse tópico do trabalho coincide com a posição firmada por Paulo de Barros Carvalho, segundo a qual, do mesmo suporte fáctico do universo de contribuintes do IPI erige distintas normas jurídicas, que ensejam relações inconfundíveis.

Uma voltada a obrigação tributária de recolher valores aos cofres públicos e, outra que dispõe sobre o direito subjetivo de crédito em relação a Fazenda Pública. Tanto uma quanto outra requerem, para sua exigibilidade, a formalização na linguagem prevista em lei como a forma necessária para o relato jurídico querido pelo legislador. Segundo o citado<sup>49</sup> autor temos que

“Na fenomenologia do nascimento do débito tributário temos: (i) regra-matriz de incidência tributária; (ii) acontecimento previsto na hipótese da norma geral e abstrata; (iii) produção da linguagem competente, por parte do administrado (em princípio) ou por parte do Fisco, em atividade corretiva ou substitutiva, e construção da norma individual e concreta, em que figura o fato jurídico e a correspondente obrigação tributária; (iv) comunicação da norma individual e concreta ao Fisco, quando constituída pelo contribuinte ou a este, na circunstância de ser editada pelo Poder Público; e (v) aparecimento formal do débito do imposto”.

Assim, surgida a obrigação tributária atinente ao IPI, nasce, o crédito tributário, consistente no direito subjetivo de que é detentor a Fazenda Pública e, também, por força da técnica da não-cumulatividade, a relação obrigacional de crédito do contribuinte em que a Fazenda Pública figura no polo oposto.

---

<sup>49</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 7º. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018. p. 642.

Segundo tal entendimento, portanto, há o nascimento de duas normas jurídicas individuais e concretas, uma (i) regra-matriz de incidência do IPI, outra (ii) regra-matriz de direito ao crédito, ambas repercutindo sobre o mesmo suporte fáctico sem que uma anule a outra.

## 6 CONCLUSÃO

A norma jurídica é juízo hipotético condicional construída a partir da leitura dos textos positivos, composta de uma hipótese, cuja função é descrever comportamentos passíveis de ocorrência no mundo fenomênico, e de um consequente, que se imporá caso constatada a verificação da conduta prevista no antecedente.

A regra-matriz de incidência tributária, por sua vez, é fórmula teorética que objetiva investigar a norma tributária em sentido estrito, permitindo a identificação dos critérios seletores de propriedade do evento, quais sejam: material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo.

Já a isenção nada mais é do que uma norma de estrutura, que investe contra um ou mais critérios da regra-matriz de incidência do tributo, mutilando-os parcialmente, de modo a inibir a incidência desta para situações especialmente eleitas pelo legislador, sendo irrelevante a denominação que lhe é atribuída, de forma que, abrange as expressões “alíquota zero” e “não-tributado (NT)” tendo em vista contemplarem verdadeiras isenções.

O imposto sobre industrialização de tributos é tributo plurifásico, não-cumulativo, já que grava o valor do produto, compensando-se o montante apurado nas operações anteriores. Para tanto vale-se do princípio da não-cumulatividade. Este, por sua vez, dista de ser um princípio em sentido estrito, ante a sua baixa carga axiológica, antes, apresenta-se como um mecanismo destinado a evitar a tributação em cascata. Outrossim, caracteriza-se como imposto sobre o valor agregado, posto incidir sobre o produto industrializado + agregação de valor.

Outrossim, o crédito resultante da aplicação deste método não guarda relação de dependência com a regra-matriz do tributo, ao contrário, decorre de norma própria e autônoma. Embora distintas, ambas as normas, a regra-matriz do IPI e a norma de direito ao crédito, confluem sobre a mesma base fática, pois dois foram os cortes jurídico-conceptuais promovidos pelo legislador sobre o mesmo fato.

Desta forma, o instituto da isenção, da não tributação e da alíquota zero não possuem o condão de inibir a incidência da regra-matriz de direito ao crédito, posto que aqueles investem contra critérios da norma padrão de incidência, deixando intacta a norma geradora do crédito.

Isso porque, adotamos como premissa o fato de que o direito ao crédito provém da incidência de norma própria e autônoma, não guardando relação alguma com a regra-matriz do imposto sobre a industrialização de produtos, tampouco com o adimplemento da obrigação tributária daí originada. Nesse sentido, é mister concluir que os institutos da isenção, não tributação e alíquota zero, operados em qualquer fase do ciclo de produção em nada influem no nascimento do direito ao crédito.

Nem se cogite da aplicação das regras limitadoras de crédito, aplicáveis a incumulatividade do ICMS, ao IPI, aludindo tratar-se de omissão legislativa, pois o constituinte intencionalmente não o fez.

O entendimento em sentido contrário descaracterizaria a natureza não-cumulativa deste imposto. Ademais, a negativa de crédito transformaria o instituto das isenções em meros diferimentos de incidência, haja vista que o adquirente de insumos isentos suportaria também, o encargo correspondente ao montante da operação anterior, de maneira a afrontar vários princípios constitucionais que compõem o chamado “estatuto do contribuinte”.

Destarte, restaria maculado o princípio da igualdade tributária, na medida em que o adquirente de matérias-primas não tributadas a título de IPI suportaria a exação sobre o valor acumulado, ao passo que para os demais contribuintes a incidência gravaria apenas o valor agregado.

Outrossim, o princípio da legalidade e seu corolário lógico, o princípio da tipicidade tributária, seriam também violados, haja vista a existência de uma exação não fundada em lei.

Por fim, e não menos grave, tal prática afrontaria o sobreprincípio da segurança jurídica, haja vista a ausência de previsibilidade objetiva de uma exação para a qual o contribuinte sequer ensejou a incidência.

Nesse sentido, qualquer agressão a esse sistema de primados constitucionais representará, ao mesmo tempo, uma investida à estabilidade e um ataque direito ao bem da certeza do direito. Este, valor imprescindível do ordenamento e que orienta os destinatários dos comandos jurídicos há faculdade de organizar suas condutas na conformidade dos textos normativos.

## REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

BORGES, José Souto Maior. *Crédito do IPI relativo a insumo isento*. RDDT. São Paulo, n. 48, set. 1999.

\_\_\_\_\_. 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. 1999.

- BOTTALLO, Eduardo. *IPI – Princípios e Estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 27. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 6<sup>a</sup> ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- . *Direito tributário: linguagem e método*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.
- . *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.
- . Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo, n. 33, p. 142-166, jun. 1998.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 2<sup>a</sup> ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.
- KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*; tradução Luís Carlos Borges. 4<sup>º</sup>. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Isenções Tributárias*. São Paulo: Dialética, 1999.
- MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 4<sup>a</sup>. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. 3º. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 29. In: VILANOVA, Lourival. *O problema do objeto da Teoria Geral do Estado*. Tese para a cátedra de Teoria Geral do Estado, Universidade de Recife, 1953.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*, São Paulo: Noeses, 2005.