

HERBERT JULLIS MARQUES

**A NÃO-CUMULATIVIDADE DO IPI EM FACE DAS
ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS**

IBET – INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

SÃO JOSÉ DO RIO PRETO

2011

HERBERT JULLIS MARQUES

**A NÃO-CUMULATIVIDADE DO IPI EM FACE DAS
ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS**

Monografia apresentada como requisito parcial para conclusão do curso de Especialização em Direito Tributário do IBET, visando à obtenção de título de especialista.

IBET – INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

SÃO JOSÉ DO RIO PRETO

2011

RESUMO

O presente trabalho visa a analisar o princípio da não-cumulatividade do Imposto sobre Produtos Industrializados, bem como demonstrar que o direito ao crédito – resultante da aplicação do mecanismo da não-cumulatividade – decorre da incidência de norma autônoma, de forma que a isenção operada num dos ciclos de produção não inibe a incidência daquela.

ABSTRACT

The present work intends do analyse the non-cumulative principle of the Excise Tax, as well as we trying to demonstrate the credit right – that results of application of the non-cumulative mechanism – derives of the autonomous rule incidence, so the incidence of the exemption rule does not inhibits that rule incidence.

SUMÁRIO

1. Introdução	6
2. A norma jurídica tributária	6
2.1. Texto jurídico, enunciado prescritivo e norma	6
2.2. Estrutura lógica das normas jurídicas	8
2.3. Regras de conduta e regras de estrutura	9
2.4. A regra-matriz de incidência tributária	10
3. A norma de isenção tributária	12
4. O princípio da não-cumulatividade	15
4.1. Os impostos plurifásicos e o princípio da não-cumulatividade	15
4.2. A norma decorrente do regime jurídico da não-cumulatividade	17
4.3 A norma de direito ao crédito em face das isenções tributárias	20
5. Conclusão	25
Bibliografia	27

1. Introdução

O presente trabalho objetiva proceder a uma breve análise acerca do princípio da não-cumulatividade do imposto sobre produtos industrializados (art. 153, IV, da CF) em face do instituto das isenções tributárias.

Para tanto, num primeiro momento, procura conceituar a norma jurídica e sua estrutura lógica, demonstrando a feição dual das mesmas. Valendo-se dos estudos empreendidos pela Dogmática Jurídica, procura identificar os critérios das entidades normativas, especialmente aquelas que definem a incidência de tributos, depurando-as mediante a utilização da regra-matriz tributária.

Posteriormente, faz uma incursão necessária no tema das isenções tributárias, demonstrando os efeitos que a incidência de regras desta índole causam na regra-matriz tributária.

Em seguida, adentra ao tema da não-cumulatividade, no âmbito do imposto sobre a industrialização de produtos, discorrendo acerca da natureza incumulativa deste tributo não-vinculado. Outrossim, procura demonstrar a independência da norma de direito ao crédito – decorrente da instrumentalização do mecanismo da não-cumulatividade – em relação a regra-matriz de incidência tributária. Por fim, utilizando-se das premissas acima, demonstra que a incidência da norma isentiva, operada no ciclo anterior, não possui o condão de inibir o nascimento da norma de direito ao crédito, apontando todas as consequências danosas que o entendimento contrário causaria.

2. A norma jurídica tributária

2.1. Texto jurídico, enunciado prescritivo e norma

A expressão “norma jurídica”, por vezes, é utilizada tanto para designar os textos de lei (veículos introdutórios de normas) e os enunciados prescritivos, quanto para aludir ao juízo hipotético condicional construído a partir de enunciados do direito posto. Tratam-se de diferentes acepções justificadas pela ambigüidade do termo.

Texto, em sentido estrito, é o suporte físico em que o legislador enuncia os mandamentos que almeja verem cumpridos no mundo fenomênico. É o conjunto de proposições formuladas pelo político 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 exegeta, ao passo que as entidades normativas são fruto de tal labor.

Assim, a concepção das normas jurídicas demanda, necessária e inicialmente, o contato do intérprete com o direito posto, entendido este como o conjunto de textos de cunho prescritivo, emanado das fontes de produção do direito. É, no dizer de Paulo de Barros Carvalho, “a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo”¹, portanto, não é extraída dos enunciados prescritivos, mas construída a partir dos mesmos.

É produto do intelecto humano, de forma que, redundante falar em normas implícitas, posto que tais entidades estão necessariamente na implicitude dos textos, situando-se no plano imaterial das significações. “É por isso que quase sempre, não coincidem com os sentidos imediatos dos enunciados em que o legislador distribui a matéria no corpo físico da lei (...) E quando isso acontece o exegeta se vê na contingência de consultar outros preceitos do mesmo diploma e, até, a sair dele, fazendo incursões pelo sistema”.²

O ilustre professor salienta que “um dos alicerces que suportam esta construção reside no discernir entre enunciados e normas jurídicas”.³

Inicialmente, convém observar que um enunciado prescritivo, não se confundirá, necessariamente, com um dispositivo legal, tendo em vista que aquele é caracterizado por ser uma frase ou sentença plena de sentido, ao passo que, incisos e alíneas, interpretados isoladamente, são incapazes de formar um sentido completo, conforme observa Aurora Tomazini de Carvalho: “Pressuposto das frases é formação de um sentido completo, isso quer dizer que da sua forma podemos construir uma proposição (s é p). Quando tal construção não é possível, o suporte físico não se caracteriza como um enunciado (...) Os artigos que compõem nossa legislação, quando constantes de inciso e alíneas, só viabilizam a construção

¹ Paulo de Barros CARVALHO, *Curso de direito tributário*, p. 8.

² Idem, Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade, *Revista dialética de direito tributário*, n. 33, p. 144-5.

³ Idem, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 66.

de um sentido completo quando interpretados conjuntamente com tais itens; isto significa dizer que sem eles o enunciado prescritivo não se constitui como tal”.⁴

Não obstante tal característica, os enunciados não encerram “uma unidade completa de significação deôntica, na medida em que permanecem na expectativa de juntar-se a outras unidades da mesma índole”⁵, é dizer, a norma jurídica é formada pela conjugação de enunciados, formando expressões completas de significação deôntico-jurídica.

Assim, a leitura do direito posto desperta no ser cognoscente um juízo hipotético que associa determinada consequência à realização condicional de um fato. Eis a norma jurídica: “um juízo condicional, em que se associa uma consequência à realização de um acontecimento fático previsto no antecedente”.⁶

Trata-se, portanto, de um juízo implicacional, de modo ocorrido o acontecimento descrito no antecedente da norma impõe-se a conduta prescrita no seu consequente. É dizer: caso ocorra A *deve-ser* B. Em contraponto às leis da natureza, regidas pelo princípio da causalidade física, o *ser*, as leis jurídicas são articuladas pela imputabilidade deôntica, o *dever-ser*.

2.2. Estrutura lógica das normas jurídicas

Como visto, a norma jurídica possui feição dual, consistente nas proposições implicante (antecedente) e implicada (consequente), associadas por um ato de vontade do legislador.

A proposição-antecedente funciona como descritor da norma, dado que contém a descrição de um evento de possível ocorrência no mundo social. Sua função é delimitar um fato que, se verificado, ensejará os efeitos jurídicos desejados 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. Trata-se da substância do

⁴ Aurora Tomazini de CARVALHO, *Teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*, p.188.

⁵ Paulo de Barros CARVALHO, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 67.

⁶ *Ibid*, p. 21.

direito, haja vista ser este um instrumento regulatório de comportamentos inter-humanos no convívio social.

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.

Impende salientar que esta estrutura lógica é característica inerente a toda e qualquer norma jurídica, não se cuidando de peculiaridade da norma tributária. É o que ensina o Prof. Paulo de Barros Carvalho: “quanto a essa arquitetura lógica interior, nenhuma diferença há entre regras tributárias, comerciais, civis, penais, administrativas, processuais, constitucionais etc., porque pertence à própria substância formal do juízo normativo”.⁷

2.3. Regras de conduta e regras de estrutura

As entidades normativas podem ser classificadas sob vários enfoques, pois conforme preleciona Aurora Tomazini de Carvalho “classificar 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”.⁸

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

⁷ Paulo de Barros CARVALHO, *Curso de direito tributário*, p. 260.

⁸ Aurora Tomazini de CARVALHO, *Teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*, p. 253

⁹ Paulo Ayres BARRETO, *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*, p. 7.

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

Tendo em vista que o critério definidor desta classificação é o objeto imediato regulado pela norma jurídico, haja vista que “toda e qualquer norma jurídica, simplesmente por integrar o sistema, tem que ver com a disciplina das condutas entre os sujeitos da interação social”¹⁰, em sentido amplo, todas as normas jurídicas são regras de conduta.

2.4. A regra-matriz de incidência tributária

A regra-matriz de incidência tributária é um esquema lógico-semântico, engendrado pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, com vistas a investigar a estrutura lógica da norma tributária em sentido estrito, qual seja, aquela que define a incidência fiscal. Todavia, nada impede seja aplicada às demais normas gerais e abstratas, pois, conforme observado acima, a estrutura lógica das entidades normativas é padrão.

Entretanto, há que se observar que, por vezes, a expressão “regra-matriz de incidência tributária” é utilizada para fazer referência à própria norma que define a exação tributária, de forma que, a sua hipótese conterà a previsão de um evento de conteúdo econômico, enquanto o seu conseqüente, a estatuição de um vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, e o contribuinte, sujeito passivo desta obrigação.

Com efeito, tendo em vista que o legislador escolhe os fatos sociais que lhe interessam – expedindo conceitos seletores de propriedades do evento – para imputar os efeitos jurídicos que deseja, é possível identificação de tais critérios tanto na hipótese quanto no conseqüente da norma padrão de incidência.

Geraldo Ataliba ensina que a decomposição da norma é expediente que conduz a melhor, mais perfeito e mais minucioso conhecimento do objeto (Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, p.77).

¹⁰ Paulo de Barros CARVALHO, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 42.

Assim, na hipótese da norma encontraremos referência a um comportamento humano (critério material) condicionado por circunstâncias de espaço (critério espacial) e de tempo (critério temporal), ao passo que no conseqüente normativo, depararemos com os sujeitos ativo e passivo (critério pessoal) e o objeto prestacional (critério quantitativo) da relação obrigacional.

O critério material, núcleo da hipótese normativa, faz referência a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas. É formado por um verbo pessoal, de predicação incompleta, seguido de um complemento, pois não faria sentido a utilização de verbos impessoais ou sem sujeito, haja vista o direito ser um instrumento regulador do homem como ser social (*ubi societas, ibi jus*). Na seara tributária, o critério material conterà necessariamente comportamentos que manifestadores de signos de riqueza, haja vista a necessidade de sua mensuração para a composição do objeto da obrigação tributária.

O critério espacial delimita o local em que o evento deve ocorrer, a fim de que irradie os efeitos desejados pelo legislador. Não se confunde com o campo de eficácia/vigência da lei.

O critério temporal é o grupo de informações que nos permite identificar em que momento deve ocorrer o evento que fará nascer a relação jurídica tributária. À semelhança do que ocorre com o critério espacial, o critério temporal não se confunde com o âmbito eficaz da lei no tempo. É o marco de tempo em que se dá por ocorrido o fato, abrindo-se aos sujeitos da relação o exato conhecimento da existência de seus direitos e de suas obrigações.

O critério pessoal permite-nos identificar os sujeitos da relação jurídico-tributária a ser instaurada, revelando quem e em favor de quem deve ser realizado o objeto prestacional. De um lado, o sujeito ativo, titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, ou seja, dotada de capacidade tributária ativa. De outro, o sujeito passivo, um ser dotado de personalidade jurídica, portanto capaz de figurar numa relação jurídica.

Por fim, o critério prestacional indica qual conduta deve ser realizada pelo sujeito passivo em favor do sujeito ativo, ou seja, qual o direito subjetivo e o dever jurídico correlato é objeto do liame obrigacional, no caso das normas tributárias, uma quantia devida a título de tributo. É um valor patrimonial, expresso em dinheiro, obtido pela conjugação de duas entidades: base de cálculo e alíquota.

A base de cálculo é a grandeza destinada a mensurar a intensidade do comportamento descrito no antecedente da norma. No dizer de Geraldo Ataliba “é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência. É, portanto, uma grandeza ínsita na hipótese de incidência. É, por assim dizer, seu aspecto dimensional, uma ordem de grandeza própria do aspecto material da hipótese de incidência; é propriamente uma medida sua”¹¹. Para tanto, o legislador elege aspectos inerentes à conduta ou ao objeto da conduta que, a seu juízo, são capazes de avaliar, monetariamente, o núcleo da incidência.

Já a alíquota é o componente aritmético para a determinação da quantia que será objeto da prestação pecuniária. A alíquota pode ser *ad valorem* ou específica. No primeiro caso, apresenta-se como um percentual, uma fração da base de cálculo. A alíquota específica consubstancia-se num valor monetário fixo a ser multiplicado pela base de cálculo.

Desta forma, a justaposição de ambas, alíquota e base de cálculo, compõem a determinação da dívida tributária.

3. A norma de isenção tributária

O instituto das isenções é fenômeno dos mais controversos na seara do direito tributário. Várias são as definições acerca do instituto.

Dentre as várias conceituações, convém trazer a baila aquela defendida pela doutrina clássica que, embora não tenha sido contemplada no texto do CTN, impregnou toda a disciplina jurídica do instituto naquele Estatuto. Para esta doutrina, capitaneada por Rubens Gomes de Sousa, a isenção é dispensa legal do pagamento de tributo devido, de forma que primeiramente ocorreria a incidência da regra-matriz tributária, instaurando-se a relação jurídica tributária, para, em momento ulterior, atuar a norma isentiva, operando-se a “exclusão” do crédito tributário (Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 522).

Em crítica a tese tradicional, Paulo de Barros Carvalho observa que a mesma confere predicados à dinâmica de atuação das normas, que elas verdadeiramente não têm. “Não há cronologia na atuação de normas vigorantes num dado sistema, quando contemplam idêntico

¹¹ Geraldo ATALIBA, *Hipótese de incidência tributária*, p. 108.

fato do relacionamento social. Equivaleria a atribuir maior velocidade à regra-matriz de incidência tributária, que chegaria primeiro ao evento, de tal sorte que, quando chegasse à norma de isenção, o acontecimento do mundo real já se encontrasse juridicizado”.¹²

Assim, preleciona que a isenção é norma de estrutura que vai de encontro à regra-matriz de incidência, mutilando parcialmente um ou mais critérios desta, de forma a prejudicar a irradiação de seus efeitos peculiares para situações específicas eleitas pelo legislador, em virtude de vicissitudes naturais ou de problemas econômicos e sociais.

Desta forma, não há cronologia entre a incidência da regra-matriz tributária e da norma isentiva. Assim, ao contrário da remissão e da anistia que operam sobre relações jurídicas constituídas, pressupondo a ocorrência de um fato jurídico, a isenção atua sobre eventos tributários futuros, incidindo sobre a própria norma padrão de incidência, mutilando-a parcialmente, de forma a ser incapaz de produzir os efeitos jurídicos que lhes são próprios, em determinadas situações.

Há que se observar que, para configuração do instituto da isenção os critérios da regra-matriz não poderão ser suprimidos, antes devem ter o campo de abrangência reduzidos, sem o que o evento tributário jamais acontecerá no mundo físico exterior, o que equivaleria a revogação da regra-matriz.

O encontro da regra de isenção com a regra-matriz de incidência, inibindo a funcionalidade desta para os casos eleitos pelo legislador, pode se dar de sete maneiras distintas.

Pela hipótese, atingindo o critério material, pela desqualificação do verbo ou subtração do complemento; atingindo o critério espacial, extraindo uma parcela do território da área de incidência do tributo; atingindo o critério temporal, manipulando o átimo de incidência. Pelo conseqüente, mutilando o critério pessoal, no tópico sujeito passivo; no critério quantitativo, mediante a redução da base de cálculo ou da alíquota ao valor zero (Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 530).

Observe que a manipulação do critério pessoal, no tópico do sujeito ativo não foi arrolado acima, pois não seria possível a mutilação parcial do mesmo, posto que forma o

¹² Paulo de Barros CARVALHO, *Curso de direito tributário*, p. 524.

conjunto de um único elemento, de maneira que, qualquer restrição que se faça neste tópico causaria a supressão do mesmo, acarretando na ab-rogação da norma.

Paulo de Barros Carvalho observa que, muitas das vezes, o legislador cria norma supressora de abrangência de qualquer dos critérios da regra-matriz, mas não a denomina de isenção. É o caso da alíquota zero, pois qualquer que seja a base de cálculo a ser a ela conjugada, o resultado será o desaparecimento do objeto da prestação (Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 529). É também o entendimento de Hugo de Brito Machado, pois “sendo a alíquota uma expressão matemática que indica o número de vezes que a parte está contida no todo, a expressão ‘alíquota zero’ encerra uma contradição em seus próprios termos, porque zero, certamente, não indica o número de vezes que a parte está contida no todo. Zero não é expressão de parte. Não indica relação alguma”.¹³ Em trecho seguinte afirma que a alíquota zero “é uma forma encontrada pelas autoridades da Administração Tributária para fugir ao princípio da legalidade, segundo o qual a isenção somente por lei pode ser concedida”.¹⁴

Outrossim, partindo da premissa de que a regra de isenção é norma mutiladora da regra-matriz de incidência tributária, forçoso concluir que são isentos os produtos contemplados como NT (não-tributados) na tabela TIPI. Com efeito, observa Paulo de Barros Carvalho que a tabela de incidência do IPI, introduzida no ordenamento jurídico pelo Decreto nº 4542, de 26 de dezembro de 2002, atua “no critério material da hipótese normativa, precisando o complemento do verbo, sobre completar o critério quantitativo da consequência, ao atribuir a percentagem correspondente ao bem tributado”.¹⁵ Desta feita, nem há que se cogitar em não incidência, pois esta se dá sempre que um evento social não se ajustar à hipótese normativa, tendo em vista que o legislador não o selecionou, visando à aplicação de efeitos jurídicos. Ao definir a hipótese de incidência de um tributo, o legislador, define também, por exclusão todas as situações nas quais não ocorre a sua incidência. Portanto, se o legislador se deu ao trabalho de arrolar tais produtos e, posteriormente, qualificá-los como NT (não-tributados), resta caracterizado que houve uma norma isentiva suprimindo a alíquota para determinados produtos, posto que, se não incidência fosse, tais produtos nem constariam da sobredita tabela.

¹³ Hugo de Brito MACHADO, *Curso de direito tributário*, p. 137-8.

¹⁴ *Ibid*, p. 236.

É o que observa José Souto Maior Borges ao asseverar que “as expressões ‘livre de direitos’, ‘não-tributado (NT)’ e ‘alíquota zero’, com a devida vênia das opiniões contrárias, no fundo camuflam autênticas isenções”.¹⁶

Em suma, a isenção é norma que mutila parcialmente um ou mais critérios da regramatriz de incidência tributária, independentemente de sua denominação.

4. O princípio da não-cumulatividade

4.1. Os impostos plurifásicos e o princípio da não-cumulatividade

Os tributos cuja exação recai sobre as várias fases do ciclo de produção e circulação de produtos/mercadorias são nominados de plurifásicos. Tais gravames podem ser cumulativos ou não. Os multifásicos cumulativos gravam o valor total da operação, desprezando o apurado a título de tributo nas operações anteriores, produzindo o chamado efeito cascata. Já os plurifásicos não-cumulativos, embora tenham incidência em todas as fases do ciclo, gravam, sob o ponto de vista pragmático, apenas o valor acrescido.

Os tributos não-cumulativos, para fazerem valer tal característica, utilizam-se de dois sistemas: o da adição ou o da subtração. O sistema da subtração concretiza-se através de duas variantes: “base sobre base” e a de “imposto sobre imposto” (Cf. CELLA, João Nelson. *Imposto sobre produtos industrializados (IPI): seletividade e não-cumulatividade*, p. 144).

Na variante “base sobre base” (*tax on base*) a exação incide apenas sobre o valor acrescido, de maneira a deduzir da operação atual o valor da anterior, gravando somente a diferença obtida por esta subtração. Os tributos que se valem desta variante são chamados de tributo sobre o valor agregado, justamente pelo fato da base de cálculo corresponder apenas ao valor acrescido.

¹⁵ Paulo de Barros CARVALHO, IPI - Comentários sobre as regras gerais de interpretação da tabela NBM/SH (TIPI/TAB), *Revista dialética de direito tributário*, n. 12, p. 58-9.

¹⁶ José Souto Maior BORGES, 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*, n. 49, p. 155.

Já pela variante “imposto sobre imposto” (*tax on tax*) a exação recai sobre o valor de toda a operação, deduzindo-se, após a incidência, o montante apurado na(s) operação(ões) anterior(es). Trata-se do método utilizado pelos tributos brasileiros.

Com efeito, não é difícil concluir que a tributação do IPI vale-se do método *tax on tax* e, para tanto, utiliza a técnica da não-cumulatividade, de modo que o montante apurado na(s) operação(ões) anterior(es) seja abatido do montante devido na operação subsequente. É a construção que se obtém da leitura do art. 153, § 3º, inciso II, da Constituição Federal, que assim dispõe: “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”.

Desta feita, a não-cumulatividade dista de ser um princípio em sentido estrito, ante a baixa carga axiológica da mesma. Não é outro o entendimento de Paulo de Barros Carvalho. Ao discorrer sobre a natureza jurídica deste princípio, o ilustre jurista assevera ser ele um limite objetivo “que se volta, mediatamente, à realização de certos valores, como o da justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado, o da uniformidade na distribuição da carga tributária”.¹⁷

A não-cumulatividade, portanto, apresenta-se como uma técnica destinada a reduzir o impacto da percussão tributária mediante a compensação de débitos – nascidos com a saída do produto industrializado – e créditos – oriundos da entrada de insumos.

Assim, a operação de compra e venda de insumos para industrialização de produtos gera para o adquirente um crédito correspondente à quantia paga pelo vendedor a título de imposto, de forma que, a venda do produto – após a utilização daquelas matérias-primas no processo de industrialização – faz instaurar a relação jurídico-tributária – desde tal evento seja relatado em linguagem competente –, tendo como base de cálculo o valor total da operação (valor do produto), abatendo-se, posteriormente, o crédito decorrente da aquisição dos insumos.

¹⁷ Paulo de Barros CARVALHO, Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade, *Revista dialética de direito tributário*, n. 33, p. 157.

Desta forma, o crédito desponta como “mera moeda escritural que tem a única vocação legal de servir como moeda de pagamento parcial de impostos como ICMS e o IPI”.¹⁸

4.2. A norma decorrente do regime jurídico da não-cumulatividade

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 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, vêem uma condicionante no surgimento do direito ao crédito, qual seja: a cobrança do imposto nas operações anteriores. Outros, influenciados pela redação do art. 49 do CTN, 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.

Com a devida vênia, tais entendimentos não merecem prosperar. Paulo de Barros Carvalho observa que “A literalidade da interpretação do vocábulo ‘cobrado’, utilizado no dispositivo da epígrafe, induz o exegeta a pensar que o direito ao crédito decorre da extinção da obrigação tributária. A asserção é falsa”.¹⁹

Com efeito, o adquirente dos insumos desconhece se o fornecedor escritura corretamente seus débitos nos livros fiscais, ou se o resultado da conta-corrente do IPI do mesmo aponta saldo credor ou devedor no respectivo período de apuração, quanto mais saber se houve o correspondente adimplemento do tributo.

¹⁸ Paulo de Barros CARVALHO, *Direito tributário: linguagem e método*, p. 623.

¹⁹ Paulo de Barros CARVALHO, Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade, *Revista dialética de direito tributário*, n. 33, p. 159.

A tese torna-se insustentável quando, amparados na classificação dos tributos em diretos e indiretos, aduzem ser o adquirente da matéria-prima o contribuinte de fato do gravame, em virtude do fenômeno da repercussão ou translação do imposto, pois não obstante, tal realidade fática não possui o condão de modificar o pólo passivo relação jurídico-tributária, posto que o legislador elegeu o vendedor dos insumos para compor o tópico do sujeito passivo da regra-matriz do IPI.

Com efeito, Rubens Gomes de Sousa, o grande arauto desta classificação, 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”.²⁰

Ora, tal classificação, embora tenha importância para as Ciências Econômicas, é irrelevante para o Direito, pois “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”.²¹

É também o entendimento de Paulo de Barros Carvalho, para quem: “Economicamente, contribuinte é a pessoa que arca com o ônus do pagamento do imposto. Nos domínios jurídicos, é o sujeito de direitos que ocupa o lugar sintático de devedor, no chamado pólo passivo da obrigação tributária”.²²

Não obstante tal crítica, o mestre paulista ressalta que embora “seja correto afirmar que o contribuinte de fato não compõe a relação jurídica do imposto, este não chega a perder a relevância para o direito tributário, porquanto participa de outra relação jurídica específica,

²⁰ Rubens Gomes de SOUSA, *Compêndio de legislação tributária*, p. 170 *apud* Paulo de Barros CARVALHO, *Direito tributário: linguagem e método*, p. 297.

²¹ Geraldo ATALIBA, *Hipótese de incidência tributária*, p. 143.

importantíssima 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”.²³ Trata-se da relação jurídica decorrente da incidência da regra-matriz de direito ao crédito.

Observamos acima que o legislador escolhe os fatos sociais que deseja regular, atribuindo-lhe os efeitos jurídicos almejados. Neste passo, convém acrescentar que, de um mesmo fato o legislador poderá atribuir tantos efeitos jurídicos quantos lhe aprouver. 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 pólo passivo e o adquirente, no ativo.

Portanto, 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 conseqüente 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: “são duas normas diversas (I) o suporte fático do IPI (CF, art. 153, IV) e (II) a sua incumulatividade (CF, art. 153, § 3º, II)”.²⁴ É também a opinião de Paulo de Barros Carvalho: “o direito ao crédito não decorre da cobrança, nem da incidência, nem do pagamento do imposto; nasce da percussão da regra de

²² Paulo de Barros CARVALHO, Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade, *Revista dialética de direito tributário*, n. 33, p. 147.

²³ Idem, *Direito tributário: linguagem e método*, p. 298.

²⁴ José Souto Maior BORGES, Crédito do IPI relativo a insumo isento, *Revista dialética de direito tributário*, n. 48, p. 166.

direito ao crédito”²⁵, de maneira ser irrelevante perquirir se houve a incidência ou o pagamento do tributo. Basta a existência de uma operação anterior.

4.3. A norma de direito ao crédito em face das isenções tributárias

Partindo da premissa 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, é mister concluir que a isenção operada em qualquer fase do ciclo de produção não influi no nascimento do direito ao crédito.

De acordo com a teoria isentiva por nós adotada, a isenção é regra de estrutura que investe contra critérios da norma tributária em sentido estrito, mutilando-os, parcialmente, de modo a prejudicar a irradiação de seus peculiares efeitos. Assim, torna-se irrelevante investigar se a regra isentiva incidiu na(s) operação(ões) anterior(es), posto que esta não macula a norma de direito ao crédito. Aliás, esse o ensinamento de José Souto Maior Borges: “A isenção não tem nada a ver com imposto ‘pago’, ‘cobrado’, ‘devido’ ou ‘incidente’ – pressupostos aplicáveis às normas obrigacionais. São normas diversas, as de sua regência”.²⁶

Ora, se assim não fosse, ou seja, se a norma isentiva tivesse o condão de atingir a regra-matriz de direito ao crédito, o IPI passaria a ter natureza jurídica cumulativa em manifesta afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade. A negativa de créditos sobre insumos isentos, como bem observa José Souto Maior Borges, “além de tornar inócua a isenção, fere a incumulatividade porque economicamente converte o IPI, tributo sobre o valor agregado, em tributo sobre o valor acumulado, desnaturando-o”.²⁷ Destarte, o instituto das isenções não poderia ser aplicado aos impostos cumulativos, pois tal benefício e a não-cumulatividade anular-se-iam reciprocamente, de sorte que, não remanesceria nem a isenção, nem o direito ao crédito.

²⁵ Paulo de Barros CARVALHO, Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade, *Revista dialética de direito tributário*, n. 33, p. 160.

²⁶ José Souto Maior BORGES, Crédito do IPI relativo a insumo isento, *Revista dialética de direito tributário*, n. 48, p. 165.

²⁷ *Ibid*, p. 164.

Outrossim, profanaria o instituto jurídico das isenções tributárias, pois estas “restariam convertidas em meros diferimentos de incidência”²⁸, se da aquisição de insumo isento não for permitido o creditamento do valor do tributo correspondente, mas apenas a postergação do momento em que se configura a exigibilidade do IPI.

Como bem observa Paulo de Barros Carvalho “o mecanismo das isenções é um forte instrumento de extrafiscalidade”.²⁹ Todavia, há que se ressaltar que, neste campo a norma isentiva “há de atuar, coerentemente, em função da natureza específica do imposto”.³⁰ Destarte, “as isenções funcionam de forma diferenciada nos impostos não-cumulativos. Se o imposto é não-cumulativo, a isenção, para respeitar sua natureza jurídica, há de ser ‘não-cumulativa’”.³¹

Em virtude da autonomia das operações, a exação a título de IPI só deve recair sobre o valor adicionado e não sobre o valor da operação isenta *mais* o valor da operação que lhe é posterior (valor acumulado). O entendimento em sentido contrário conduz a inexorável transformação da natureza do IPI em tributo sobre o valor acumulado, bem como na deturpação do instituto das isenções tributárias, convertendo-as em mero diferimento de incidência.

Ao contrário do ICMS, que contém regra disciplinadora da não-cumulatividade semelhante, o IPI não comporta exceções ou restrições a técnica que lhe garante a natureza incumulativa. No âmbito do ICMS há mandamentos constitucionais incisivos, que impõem restrições a obtenção de crédito, quando precedido de operações isentas ou não incidentes, além, de acarretar a anulação dos mesmos em relação às operações posteriores.

Desta feita, entendemos que a ausência de restrições a aquisição de créditos em relação a operações não-incidentes ou isentas de IPI foi proposital, tratando-se do fenômeno designado pelos constitucionalistas de “silêncio eloqüente”.³²

²⁸ Hugo de Brito MACHADO, Isenção e não-cumulatividade do IPI, *Revista dialética de direito tributário*, n. 4, p. 31.

²⁹ Paulo de Barros CARVALHO, *Curso de direito tributário*, p. 535.

³⁰ Idem, Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade, *Revista dialética de direito tributário*, n. 33, p. 161.

³¹ *Ibid*, p. 159.

³² Luiz Alberto David ARAUJO e Vidal Serrano NUNES JÚNIOR, *Curso de direito constitucional*, p. 41.

Assim, a inexistência de ressalva a obtenção de créditos nas operações de aquisição de matérias-primas, conduz à ilação de que as operações isentas estão abrangidas pela referência genérica “operações anteriores”, constante do art. 153, § 3º, inciso II, da CF, pois como afirma José Souto Maior Borges, o aludido dispositivo constitucional “determina a compensação (a) nas regras gerais, as que prescrevem a obrigação de pagar o IPI (...) restam constitucionalmente não expressas regras sobre isenções, direito à sua compensação e crédito dela decorrente”.³³

Desta forma, forçoso concluir que a isenção operada num determinado ciclo do processo de industrialização, inibindo a incidência da regra-matriz do IPI, não tem o condão de tolher o crédito da operação subsequente, tendo em vista que esse não decorre da incidência daquela.

Ademais, o entendimento contrário culmina na violação do princípio da isonomia tributária, na medida em que o adquirente de insumos isentos suporta o IPI sobre o valor acumulado, ao passo que, para os demais contribuintes a tributação grava apenas o valor agregado. Nas sábias palavras de José Souto Maior Borges, “o tratamento jurídico estaria portanto desuniformizado entre contribuintes dos IPI em situação equivalente”.³⁴

Com efeito, aduzimos acima que os impostos plurifásicos brasileiros, tal como o IPI, utilizam o método *tax on tax* para apuração do montante da exação, de maneira que o gravame recaia sobre toda a operação, compensando posteriormente os créditos apurados nas operações anteriores. Desta forma, parte da doutrina afirma ser errôneo denominá-los – ao menos do ponto de vista jurídico – de tributos sobre o valor agregado. É o que defende José Roberto Vieira:

“O imposto sobre o valor agregado caracteriza-se juridicamente como tal por incidir efetivamente sobre a parcela acrescida, isto é, sobre a diferença positiva de valor que se verifica entre duas operações em sequência, alcançando o novo contribuinte na justa proporção que ele adicionou ao bem. Não é o caso do IPI ou do ICMS, que gravam o valor total da operação”.³⁵

³³ José Souto Maior BORGES, Crédito do IPI relativo a insumo isento, *Revista dialética de direito tributário*, n. 48, p. 163.

³⁴ *Ibid*, p. 167.

³⁵ José Roberto VIEIRA, *A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto*, p. 122.

Em momento posterior, conclui aduzindo não ser o IPI tributo sobre o valor agregado “porque a diretriz constitucional da compensação do imposto das operações anteriores só irá gerar efeitos em momento posterior ao do desempenho da base de cálculo”.³⁶

Todavia, há que se observar, como o faz José Souto Maior Borges, que “a substância econômica vincula a forma jurídica: econômica e juridicamente o IPI incide sobre o valor agregado porque é imposto incumulativo”³⁷, pois “combinando-se o art. 153, II (suporte fático do IPI) e seu § 3º, II (sua incumulatividade) chega-se à conclusão, até então inapercebida pela doutrina, que o IPI incide sobre o produto industrializado + agregação de valor”.³⁸

Como bem adverte, o professor Paulo de Barros Carvalho, “Figurativamente, é como se o direito ao crédito implicasse, em verdade, o ajuste da base de cálculo, incidindo o imposto tão-só sobre o ‘valor agregado’ do produto”.³⁹ Desta forma, a negativa de crédito decorrente de aquisição de insumos isentos, acarretaria num acúmulo de exações na operação subsequente, pois tributar-se-ia não somente o “valor agregado”, mas o valor acumulado (valor(es) anterior(es) + valor agregado).

Outrossim, restrições ao princípio da não-cumulatividade, não expressamente previstas na Constituição Federal, implica o resultado constitucionalmente vedado do aumento de tributo por vias indiretas, violando, por conseguinte, vários direitos assegurados pelo chamado “estatuto do contribuinte”, expressão cunhada para designar as limitações impostas a atuação estatal, quando do exercício das competências tributárias.

Consiste na “somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre matéria tributária, que, positiva ou negativamente, estipulam direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões do Estado”⁴⁰, ou seja, “um conjunto de normas que regula a relação entre o contribuinte e o ente tributante. Sua utilização possui conotação tanto garantista dos direitos dos contribuintes quanto limitativa do poder de

³⁶ José Roberto VIEIRA, *A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto*, p. 123.

³⁷ José Souto Maior BORGES, Crédito do IPI relativo a insumo isento, *Revista dialética de direito tributário*, n. 48, p. 165-6.

³⁸ *Ibid*, p. 170.

³⁹ Paulo de Barros CARVALHO, Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade, *Revista dialética de direito tributário*, n. 33, p. 159.

tributar”.⁴¹ Portanto, são garantias que visam a proteção do contribuinte ante a voraz sanha arrecadatória do Leviatã Brasileiro. Ademais, por consubstanciarem verdadeiros direitos fundamentais, encontram-se petrificados pelo mandamento constante do art. 60, § 4º, inciso IV, da CF.

Não é difícil constatar que a majoração sofrida pelo adquirente de insumos isentos afronta o princípio da legalidade tributária, na medida em que lhe é imposta uma exação não prevista em lei, haja vista que a instituição e a majoração de tributos só pode ser levada a cabo, mediante a edição daquele ato normativo. Desta forma, conquanto o imposto sobre produtos industrializados não se submeta a esta rígida imposição, tendo em vista que o legislador constituinte cuidou de relativizá-la, permitindo a manipulação de suas alíquotas por ato do Poder Executivo, os demais elementos deste tributo vinculado, que, conjugados, definem o montante a ser recolhido aos cofres públicos, encontram-se jungidos ao sobredito princípio. Assim, afronta o primado constitucional da legalidade o acúmulo de exações decorrentes do valor(es) da(s) operação(ões) + valor acrescido da atual operação, posto que não previsto em lei em sentido estrito.

Outrossim, resta violado o princípio da tipicidade tributária, corolário lógico da legalidade tributária. Tal princípio “impõe que o tributo só seja exigido quando se realiza, no mundo fenomênico, o pressuposto de fato a cuja ocorrência a lei vincula o nascimento da obrigação tributária”.⁴² Ora, o adquirente de matéria-prima não tributada não realizou o fato jurídico tributário – ensejador da incidência do IPI – na operação anterior, para que lhe seja imposta a exação daquela.

Ademais, tal majoração afronta o sobreprincípio da segurança jurídica, na medida em que macula a previsibilidade e a certeza do direito, que devem conformar a tributação. Tal postulado “submete o exercício do poder ao Direito, fazendo com que as pessoas possam prever, com relativa certeza, as consequências que advirão das situações jurídicas a que derem causa”.⁴³ Desta feita, o fato de o adquirente de insumos isentos ser surpreendido com a exação

⁴⁰ Paulo de Barros CARVALHO, Estatuto do contribuinte. Direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre Fisco e contribuinte, *Vox Legis*, 141/36 *apud* Roque Antonio CARRAZZA, *Curso de direito constitucional tributário*, p. 451-2.

⁴¹ Humberto ÁVILA, Estatuto do contribuinte: conteúdo e alcance, *Revista eletrônica de direito administrativo econômico*, n. 12, p. 1.

⁴² Roque Antonio CARRAZZA, *Curso de direito constitucional tributário*, p. 459.

⁴³ *Ibid*, p. 457.

exigida na operação anterior afigura-se inconstitucional, visto não ter planejado economicamente arcar com a tributação de um gravame para o qual não ensejou a incidência. É o que nos ensina Roque Antonio Carrazza ao afirmar que a “segurança jurídica se pulveriza quando a própria Fazenda Pública elege os critérios que reputa razoáveis para a quantificação do tributo”.⁴⁴

Em âmbito tributário a segurança jurídica também é afrontada quando se viola os limites objetivos da anterioridade e da noventena. Desta forma, conquanto o imposto sobre produtos industrializados escape a incidência daquele limite objetivo, por força do disposto no art. 150, § 1º, da Magna Carta, submete-se ao princípio da anterioridade nonagesimal, de tal arte que a majoração deste tributo vinculado só poderá ser exigido após o decurso do prazo de 90 (noventa) dias, da publicação da lei majorante.

5. 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 conseqüente, que se imporá caso constatada a verificação da conduta prevista no antecedente.

A regra-matriz de incidência tributária, por sua vez, é fórmula teórica 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 incumulativo, já que grava o valor do produto, compensando-se o montante apurado nas operações anteriores. Para

⁴⁴ Roque Antonio CARRAZZA, *Curso de direito constitucional tributário*, p. 459.

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 fáctica, pois dois foram os cortes jurídico-conceptuais promovidos pelo legislador sobre o mesmo fato.

Desta forma, a regra de isenção não possui o condão de inibir a incidência da regra-matriz de direito ao crédito, posto que aquela investe contra critérios da norma padrão de incidência, deixando intacta a norma geradora do 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.

Bibliografia

ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *Curso de direito constitucional*. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

ÁVILA, Humberto. Estatuto do contribuinte: conteúdo e alcance. *Revista eletrônica de direito administrativo econômico (REDAE)*. Salvador, n. 12, nov. dez. jan. 2008. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/redae.asp>. Acesso em: 08 de março de 2011.

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

BORGES, José Souto Maior. Crédito do IPI relativo a insumo isento. *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo, n. 48, p. 159-171, 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.

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*. 2009. Tese (Doutorado em Filosofia do Direito). PUC/SP.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

———. *Direito tributário: linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

———. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.

———. IPI - Comentários sobre as regras gerais de interpretação da tabela NBM/SH (TIPI/TAB). *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo, n. 12, p. 42-60, nov. 1996.

———. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo, n. 33, p. 142-166, jun. 1998.

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

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

———. 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.

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