

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

**INCENTIVOS FISCAIS E A EXTRAFISCALIDADE NO DIREITO
TRIBUTÁRIO: ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS DO IPI EM FACE DA NÃO-
CUMULATIVIDADE**

THIAGO MENDES LINO BARBOSA

SÃO PAULO

2014

THIAGO MENDES LINO BARBOSA

**INCENTIVOS FISCAIS E A EXTRAFISCALIDADE NO DIREITO
TRIBUTÁRIO: ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS DO IPI EM FACE DA NÃO-
CUMULATIVIDADE**

Trabalho apresentado como exigência
parcial para obtenção do título de
especialista em Direito Tributário pelo
Instituto Brasileiro de Estudos
Tributários (IBET)

SÃO PAULO

2014

Agradecimentos

Agradeço aos colegas de sala que me ajudaram compartilhando conhecimento nas manhãs de sábado no IBET São Paulo. Aos cafés da manhã regados à discussões e risadas. Em especial ao meu amigo Rômulo Cristiano Coutinho da Silva que me indicou o curso do IBET e com a qual tive a felicidade de cursar o último módulo.

Às discussões em sala, à paciência dos professores que souberam conduzir infinitas vezes às discussões sobre temas tão controversos. Em especial aos meus professores Michel Haber Neto, Marcio Cesar Costa, Rosana Pasinato, Célia Murphy e Rodrigo Leal Griz.

Agradeço, sobretudo, à minha família, em especial a meu pai, Alcides Lino Barbosa Filho, que sempre me incentivou aos estudos e esteve presente me auxiliando e ensinando o Direito Tributário.

A estes dedico, com muito carinho, o presente estudo.

Resumo

Os Incentivos Fiscais são importantes medidas no âmbito do Direito Tributário e da Economia para se alcançar objetivos de uma política fiscal de Estado. Entretanto, os instrumentos jurídicos que lhe são próprios, como por exemplo, as isenções, carecem de uma análise mais pragmática, se limitando, muitas vezes, ao seu componente estritamente jurídico. O presente trabalho pretende trazer novos argumentos, mantendo o enfoque jurídico, ao tema das isenções tributárias do IPI em face da não-cumulatividade.

A partir da análise do caráter extrafiscal das isenções e do próprio IPI explorou-se o tema da isenção do IPI em uma cadeia produtiva. Quando há isenção de IPI, o princípio da não-cumulatividade fica prejudicado, o que, fortalece o argumento da autonomia da norma jurídica que dá direito ao crédito.

Entretanto, nesse prisma estritamente jurídico, não é praxe se analisar os contornos da repercussão econômica dos tributos. A repercussão dos tributos, seja ela jurídica ou econômica, influi decisivamente sobre a questão da identificação do contribuinte de fato e do contribuinte de direito. Essa análise será um divisor de águas quando se tem em mente a não-cumulatividade do IPI e a suposta autonomia da norma jurídica que dá direito ao crédito em face das isenções tributárias.

Quando há isenção de IPI em cadeia não-cumulativa, argumenta-se que há mero diferimento do imposto para o próximo elo da cadeia produtiva. Entretanto, esquece-se que as mudanças nas relações produtivas e de precificação das mercadorias gravadas pelo IPI, que recebem incentivos fiscais, prejudicam todos os argumentos da não efetivação da não-cumulatividade. Nesses casos, é necessária a análise das elasticidades-preço da demanda e elasticidade-preço da oferta para averiguar os benefícios do incentivo fiscal à cadeia. Sob esta ótica, é possível visualizar o caráter extrafiscal da isenção e do IPI e atestar a efetivação dos objetivos da política fiscal.

Sumário

1. INTRODUÇÃO	7
2. INCENTIVOS FISCAIS, INSTITUTOS JURÍDICOS APLICÁVEIS E A EXTRAFISCALIDADE.....	9
2.1. INSTITUTOS JURÍDICOS: IMUNIDADE, ISENÇÃO, NÃO-INCIDÊNCIA E ALÍQUOTA ZERO.....	10
2.2. A ISENÇÃO COMO INSTRUMENTO DE EXTRAFISCALIDADE: A FUNÇÃO DA NORMA.....	13
2.3. O IPI COMO TRIBUTO EXTRAFISCAL.....	15
3. A NÃO-CUMULATIVIDADE DO IPI EM FACE DAS ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS	17
3.1. A JURISPRUDÊNCIA	21
3.2. O CONTRIBUINTE DE FATO E O CONTRIBUINTE DE DIREITO: A QUESTÃO DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA E DA REPERCUSSÃO JURÍDICA DO IPI.....	24
3.3. A NORMA DE DIREITO AO CRÉDITO NÃO É AUTÔNOMA.....	37
4. CONCLUSÃO	42
5. BIBLIOGRAFIA	45

Relação de Figuras e Gráficos

<i>Figura 1: Cadeia da Não-Cumulatividade.....</i>	<i>17</i>
<i>Figura 2: Cadeia da Não-Cumulatividade com Isenção.....</i>	<i>19</i>
<i>Figura 3: Cadeia da Não-Cumulatividade com Isenção sem Direito ao Crédito.....</i>	<i>20</i>
<i>Gráfico 1: Oferta perfeitamente elástica.....</i>	<i>26</i>
<i>Gráfico 2: Demanda perfeitamente inelástica.....</i>	<i>26</i>
<i>Gráfico 3: Oferta perfeitamente inelástica.....</i>	<i>27</i>
<i>Gráfico 4: Demanda perfeitamente elástica.....</i>	<i>27</i>
<i>Figura 4: Cadeia da Não-Cumulatividade com Isenção e com Repercussão Jurídica do IPI.....</i>	<i>29</i>
<i>Figura 5: Cadeia da Não-Cumulatividade com Isenção e com Repercussão Jurídica do IPI com Aproveitamento do Crédito pelo Contribuinte Isento de acordo com art. 13 da Lei nº 9.779/99.....</i>	<i>31</i>
<i>Figura 6: Cadeia da Não-Cumulatividade com Isenção no início da Cadeia Produtiva e com Repercussão Jurídica do IPI.....</i>	<i>32</i>
<i>Figura 7: Cadeia da Não-Cumulatividade com Isenção no final da Cadeia Produtiva e com Repercussão Jurídica do IPI.....</i>	<i>33</i>
<i>Figura 8: Cadeia da Não-Cumulatividade com Isenção no fim da Cadeia Produtiva com Aproveitamento do Crédito e com Repercussão Jurídica do IPI.....</i>	<i>34</i>

1. Introdução

Os Incentivos Fiscais são benefícios cujo objeto é estimular determinados setores da atividade econômica e/ou regiões geográficas. Deste modo, os incentivos fiscais, hodiernamente, possuem dimensão de verdadeiro instrumento de política econômica, no qual se permite ao Estado direcionar o desenvolvimento econômico. No Brasil, em especial, tais benefícios possuem importância substancial quando se entende os efeitos impulsionadores do crescimento econômico. Como exemplo evidente dessa política pode-se citar os incentivos tributários à Zona Franca de Manaus (ZFM) que, indubitavelmente, não se teria desenvolvido sem a ajuda governamental por meio dos incentivos fiscais.¹

Os Incentivos Fiscais melhoram a situação de determinado contribuinte ou conjunto de contribuintes, quase sempre, em detrimento de outros.² É evidente que os incentivos se travestem de uma opção política do Estado. Ao reduzir a carga tributária de determinado setor econômico e/ou região geográfica o intuito é o desenvolvimento de maneira assimétrica visando à promoção da equidade. Muitas vezes, entretanto, os incentivos fiscais adquirem feição negativa, como é o caso dos incentivos fiscais no âmbito estadual cuja existência gera animosidades entre os Estados federados, provocando, a conhecida “guerra fiscal”.

Há diversos instrumentos jurídicos para materializar no plano social e econômico, incentivos tributários. No presente estudo pretende-se ir além da análise de tais institutos jurídicos dentro de premissas arraigadas no Direito. Novos elementos argumentativos são trazidos à temática dos incentivos fiscais: argumentos econômicos, financeiros e sociais que, apesar de posições contrárias, não deixam de ser argumentos jurídicos.

Há de se ter em vista que os incentivos fiscais possuem uma razão de ser: o atingimento de uma política fiscal de Estado. A tributação é a principal fonte de financiamento do Estado, sendo o principal componente das receitas públicas derivadas, isto é, que

¹ Para um estudo mais profundo sobre incentivos fiscais na Zona Franca de Manaus e sua atual situação de desenvolvimento: MIRANDA, Ricardo Nunes de. *Zona Franca de Manaus: Desafios e Vulnerabilidades. Núcleo de Estudos e Pesquisas do Senado*, Brasília, v. 126, n. 126, p.01-43, abr. 2013.

² Nada impede, entretanto, que a concessão de incentivos fiscais melhore a situação dos contribuintes afetados pelo incentivo fiscal e ainda assim, não se verifique piora na situação de outros contribuintes. Nesse caso, a concessão de incentivos fiscais é uma escolha eficiente no sentido de Pareto. Cf. VARIAN, Hal R. *Microeconomia: Princípios Básicos: Uma Abordagem Moderna*. 7. ed. Rio de Janeiro: Editora Campus, 2006. p. 15.

derivam do patrimônio da sociedade privada.³ Qualquer desvio na arrecadação dos tributos gera consequências fiscais no orçamento e nas contas públicas, afetando, uma das três funções da política fiscal: (i) alocativa; (ii) distributiva; (iii) estabilizadora.⁴

Nesse sentido o direcionamento da política fiscal, através da concessão de incentivos à iniciativa privada, possui finalidades extrafiscais, que vão além da mera função arrecadadora dos tributos. Nesse sentido, o professor Luis Eduardo Schoueri ensina que as normas jurídicas que versem sobre tributos possuem quatro funções: (i) arrecadar; (ii) redistribuir; (iii) induzir; (iv) simplificar.⁵ Essas funções da norma jurídico-tributária amoldam-se perfeitamente nas funções da política fiscal do Estado, que é um conjunto mais amplo de medidas políticas que abrangem não só a obtenção de receitas públicas, mas o controle dos custos e despesas públicas e o gerenciamento das mesmas.

Isto exposto, o trabalho pretende apresentar os institutos jurídicos mais comuns aplicáveis à consecução dos incentivos fiscais na tributação, como por exemplo: imunidades tributárias, isenções, alíquotas-zero, reduções da base de cálculo, reduções de alíquotas, diferimento do pagamento dos tributos, dentre outros. Entretanto, como afirmado, pretende ir além, tomando como exemplo a não-cumulatividade do IPI em face das isenções tributárias, ao analisar os efeitos que os incentivos fiscais têm sobre outras variáveis.

³ Em sentido inverso, as receitas públicas originárias advém do patrimônio público. Como exemplo de receita pública originária pode-se citar as receitas de aluguéis de imóveis públicos.

⁴ “A ação do governo através da política fiscal abrange três funções básicas. A função alocativa diz respeito ao fornecimento de bens públicos. A função distributiva, por sua vez, está associada a ajustes na distribuição de renda que permitam que a distribuição prevalecente seja aquela considerada justa pela sociedade. A função estabilizadora tem como objetivo o uso da política econômica visando a um alto nível de emprego, à estabilidade dos preços e à obtenção de uma taxa apropriada de crescimento econômico.” Cf. GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000, p. 10.

⁵ “Realmente, qualquer norma que verse sobre impostos possui a função (positiva ou negativa) de arrecadar (Ertragsfunktion); ao mesmo tempo, aquela norma pode ter outras funções, que nem sempre se encontram presentes, simultaneamente, em todas as normas: (i) a função de distribuir a carga tributária (Lastenausteilungsfunktion), que implica a repartição das necessidades financeiras do Estado segundo os critérios de justiça distributiva; (ii) função indutora; e (iii) função simplificadora.” Cf. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

2. Incentivos Fiscais, Institutos Jurídicos Aplicáveis e a Extrafiscalidade.

Os Incentivos Fiscais são concretizados pela adoção de instrumentos jurídicos específicos⁶ e se inserem em um conjunto de regras cuja característica essencial é a extrafiscalidade. Os tributos possuem características extrafiscais quando perseguem objetivos que vão além da mera arrecadação de recursos para os cofres públicos. Nesse sentido, diz-nos o professor Michel Haber Neto:

Cumprе ressaltar que além do viés fiscal (no sentido de carrear recursos ao Erário), todos os tributos apresentam uma faceta extrafiscal, na medida em que se propõem a atingir objetivos diversos (além do arrecadatório), como, por exemplo: (i) a redistribuição da renda, buscando reduzir desigualdades sociais, ao se retirar mais de uns e aplicar mais em favor dos outros; (ii) a determinação da forma como se dará a divisão dos recursos a serem utilizados no setor público e no setor privado; (iii) a indução de comportamentos sociais, seja para incentivá-los (mediante uma tributação baixa ou inexistente), seja para reprimi-los (por intermédio de uma incidência tributária mais pesada); dentre outros.⁷

Por conseguinte, os incentivos fiscais constituem verdadeira intervenção do Estado na Economia pois não possuem, unicamente, o precípua objetivo de prover receitas ao Estado, mas, vão além, pois pretendem estimular condutas do contribuinte no sentido da consecução de objetivos da política fiscal do Estado.

O professor Paulo de Barros Carvalho ao mencionar a extrafiscalidade diz:

“A experiência jurídica nos mostra, porém, que as vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos

⁶ Como já explicamos em aulas anteriores, chamamos "instituto jurídico" todo conjunto de regras ou normas jurídicas reunidas em uma unidade lógica autônoma, em função de uma definida porção da realidade social e dos fins por ela visados, disciplinando-lhe sua estrutura e relações intersubjetivas. REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. P. 346.

⁷ HABER NETO, Michel. *A Tributação e o Financiamento do Direito à Saúde no Brasil*. 2012. 238 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Departamento de Departamento de Direito Econômico e Financeiro, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. P. 162

usados na configuração de tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatários, dá-se o nome de extrafiscalidade”⁸

Ademais, quando o desiderato é a redução da carga tributária a zero de determinado fato jurídico, o mais comum é o Estado lançar mão de instrumentos jurídicos específicos para reduzir a carga tributária dos contribuintes. Há quatro formas jurídicas, mais comuns que, neste trabalho pretende-se analisar, previstas em nosso ordenamento nas quais o intuito é o de reduzir a carga tributária de determinada operação à zero: a imunidade, a isenção, a não-incidência e a alíquota zero.

2.1. Institutos Jurídicos: Imunidade, Isenção, Não-Incidência e Alíquota Zero.

A imunidade é uma das categorias jurídicas dos incentivos fiscais concedido pelo legislador constituinte.⁹ O constituinte excluiu do poder de tributar dos entes federados algumas atividades econômicas que entendeu tão necessárias ao desenvolvimento econômico e à efetivação de princípios constitucionais que nem sequer incluiu na repartição de competências ao poder de tributar desses entes.

A doutrina jurídica não possui consenso, entretanto, quanto a definição do instituto da imunidade. O professor Paulo de Barros Carvalho, por exemplo, apresenta uma ótica distinta do *mainstream* jurídico ao definir o instituto da imunidade. Para o eminente jurista a imunidade pode ser definida como:

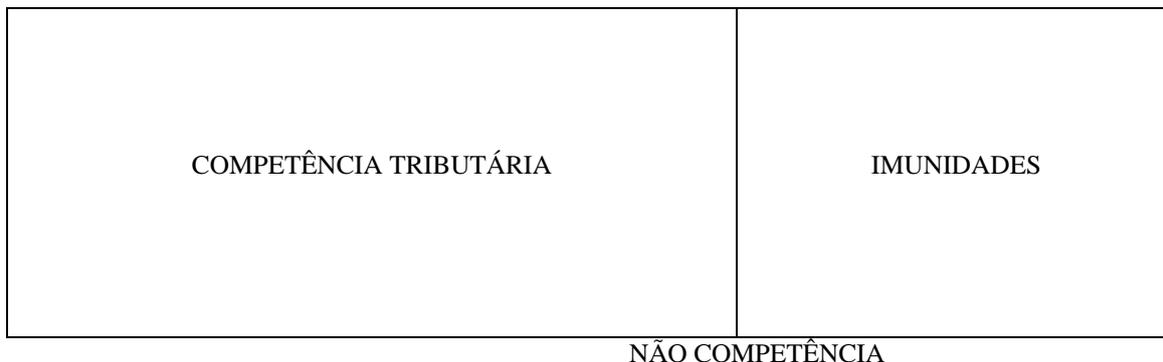
“(...) a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.”¹⁰

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.290.

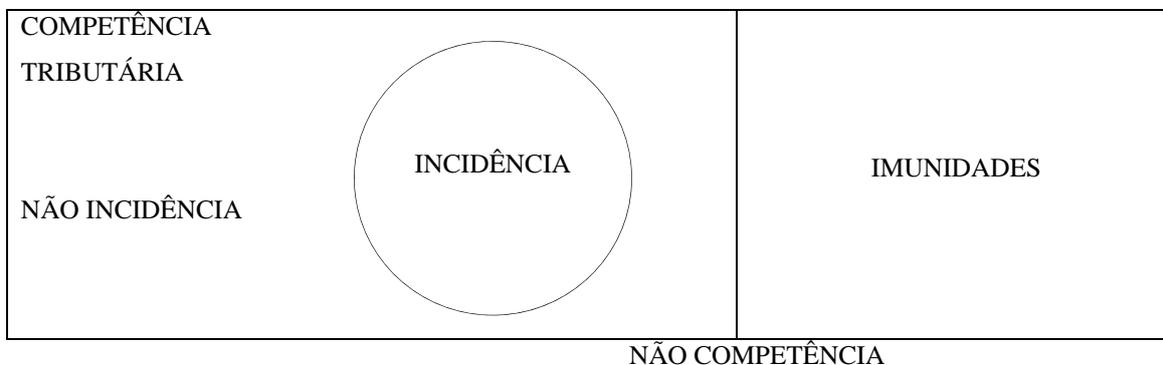
⁹ A imunidade também pode ser considerada um incentivo fiscal. Uma vez que o Estado não possui competência tributária para instituir tributos sobre atividades econômicas imunes, por conseguinte, não há previsão constitucional para fazer incidir a norma jurídico-tributária. Nesse sentido, no campo de aplicação da imunidade, não há como se dar algo que não se tem. Não há como conceder incentivo se não se pode extirpá-lo. Em uma análise mais profunda, entende-se que a imunidade é incentivo fiscal mas de estatura constitucional, concedida pelo legislador constituinte originário.

¹⁰ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 236.

Nesse sentido, as imunidades são limitações da própria competência ao poder de tributar dos entes federados. Esquemáticamente temos¹¹:



Prosseguindo quanto à competência tributária dos entes federados, há o instituto jurídico da não incidência. A não incidência é entendida como ausência de previsão legal da situação fática na norma jurídico-tributária. Não há o fenômeno da subsunção do fato à norma, ou seja, quando o fato descrito na norma jurídica guarda exata proporcionalidade com o desenho normativo da hipótese tributária.¹² A não incidência, nessa monta, está expressamente prevista na legislação tributária retirando a situação fática do campo de atuação da norma jurídico-tributária. Esquemáticamente temos:



Quanto ao fenômeno jurídico da isenção, o Código Tributário Nacional adotou a concepção de que a isenção é dispensa legal de pagamento de tributo. Nessa definição, que desde já alerta-se, coaduna-se com a posição do Supremo Tribunal Federal (STF), há uma norma de isenção agindo sobre a norma primária da obrigação tributária. Logo,

¹¹ Os esquemas desse capítulo foram retirados de: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. Cap. 5

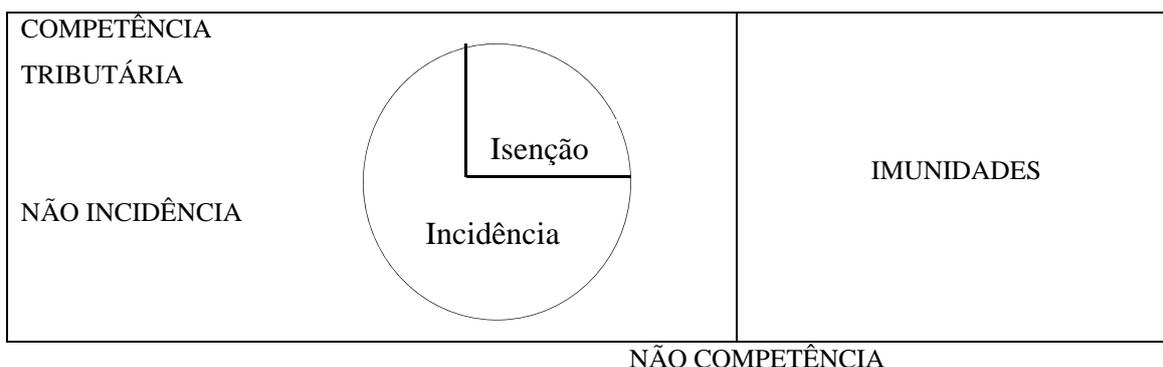
¹² A subsunção do fato à norma é uma operação lógica de níveis diferentes. A linguagem do fato e a linguagem da norma. O Jurista Paulo de Barros Carvalho prossegue no raciocínio do fenômeno da subsunção do fato à norma: “Ao ganhar a concretude o fato, instala-se, automática e infalivelmente, como diz Alfredo Augusto Becker, o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 316.

há dois momentos distintos. Em um primeiro momento, a norma primária da obrigação tributária incide, guardados os requisitos da hipótese de incidência tributária, e em um momento *a posteriori*, a norma isencional incide sobre o fato jurídico, dispensando o pagamento do tributo. A isenção, nesse sentido, é tratada no CTN como exclusão do crédito tributário, do qual depreende-se que o código previu um impeditivo legal à constituição do crédito tributário.

Para o jurista Paulo de Barros Carvalho, de outro modo, a norma de isenção atua sobre a regra-matriz de incidência tributária, investindo contra um ou mais critérios de sua estrutura, mutilando-os, parcialmente. Nessa monta, a norma isencional atuaria em momento concomitante ao da norma jurídica obrigacional e não, em um segundo momento. Nas palavras do sábio jurista:

“(...) a regra de isenção investe contra um ou mais critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente.”¹³

A isenção, por conseguinte, está compreendida no campo de atuação da norma, razão pela qual há o surgimento da obrigação tributária. Esquemáticamente temos:



Em continuidade, há o instituto jurídico da alíquota zero. Trata-se de um incentivo fiscal cuja feição jurídica dá-se pela atuação da norma jurídica no critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária. Com a alíquota zero não há valor a tributar-se

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 568.

sobre determinada situação fática. Mesmo que a norma jurídico-tributária tenha incidido e irradiado efeitos, não há dever tributário uma vez que o valor do mesmo será zero.

Segundo a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, a alíquota zero guarda relação com a isenção pois há mutilação do critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária. Diz-nos o jurista “que diferença há em inutilizar a regra de incidência, atacando-a num critério ou noutra, se todos são imprescindíveis à dinâmica da percussão tributária? Nenhuma.”¹⁴ Lembremos, no entanto, que para o Supremo Tribunal Federal, a alíquota zero não se confunde com o instituto da isenção, traduzindo-se meramente em uma redução de alíquota.¹⁵

Merece comentário, por fim, o instituto jurídico da redução da base de cálculo que pela qual também pode-se reduzir o montante devido da obrigação tributária a zero. Na redução da base de cálculo quando o desiderato é a redução da carga tributária a zero, o efeito é o mesmo da alíquota zero, no qual, mutila-se o critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária.

De todo o exposto, no que tange aos institutos jurídicos concernentes aos incentivos fiscais, o Direito cria as regras para que os incentivos fiscais operem de maneira eficiente, proporcional e sem surpresas. Nessa monta, a definição dos institutos jurídicos que conformam esses benefícios é de suma importância para analisar os seus efeitos e consequências sobre a carga tributária e o atingimento dos princípios constitucionais tributários. Sob esse prisma encontra-se o fenômeno da extrafiscalidade que está umbilicalmente relacionado aos institutos jurídicos dos incentivos fiscais acima descritos.

2.2.A isenção como instrumento de extrafiscalidade: a função da norma.

As normas jurídicas que instituíram a imunidade, a isenção, a não-incidência e a alíquota zero no ordenamento jurídico brasileiro são, indubitavelmente, normas jurídicas de caráter extrafiscal. Não visam a, tão-somente, buscarem a arrecadação de recursos ao Estado, mas também de alterar as condutas intersubjetivas dos

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 568

¹⁵ STF, Pleno, RE nº 353.657/PR, Relator Min. MARCO AURÉLIO, DJe 06.03.2008. Salientou ainda a Min. ELLEN GRACIE que a isenção decorre necessariamente de lei (art. 150, §6º da CR/88), ao passo que a alíquota zero pode ser fixada por decreto.

contribuintes.¹⁶ São normas jurídicas que incidem sobre operações econômicas nas quais o Estado dispensa especial atenção.

As normas jurídicas instituidoras de incentivos, como a isenção, alíquota zero e não tributadas, ademais, caracterizam-se por serem normas indutoras de comportamentos. O professor Luis Eduardo Schoueri classifica as normas indutoras como espécie de normas do gênero extrafiscalidade. Portanto, a extrafiscalidade abrange um conjunto de normas jurídicas que se movem por razões não fiscais:

*“Inclui, neste sentido, além das normas com função indutora (que seria a extrafiscalidade em sentido estrito), outras que também se movem por razões não fiscais, mas desvinculadas da busca do impulsionamento econômico por parte do Estado.”*¹⁷

Os tributos possuem três características: podem ser fiscais na medida em que visam à arrecadação de recursos ao Estado. Os tributos podem ser simplificadores, na medida em que pretendem conferir praticidade à arrecadação. São por fim, extrafiscais na medida em visam à produção de efeitos não meramente arrecadatários.¹⁸ A extrafiscalidade é uma das funções da norma tributária.¹⁹

¹⁶ O que vai além de da definição de Direito identificada com o objetivo de “regular as condutas intersubjetivas” nos dizeres do jus filósofo Miguel Reale, pois as normas de conteúdo extrafiscal pretende verdadeiramente alterar as condutas da sociedade. No que tange ao Direito Tributário pretende-se alterar as condutas, especificamente, dos contribuintes. Cf. REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. 357 p.

¹⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005. p. 32

¹⁸ Diversos Juristas definiram a extrafiscalidade. Segundo Geraldo Ataliba “o emprego dos instrumentos tributários – evidentemente para os quem tem à disposição – com objetivos não fiscais, mas ordinatórios.” Para esse autor ainda, a extrafiscalidade é “o emprego deliberado do instrumento tributário para finalidades regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica, social e política.” Geraldo Ataliba. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968. pp. 150-151. Segundo outro eminente jurista, Gerd Willi Rothmann, “extrafiscalidade é a aplicação das leis tributárias, visando precipuamente a modificar o comportamento dos cidadãos, sem considerar o seu rendimento fiscal” Cf. Gerd Willi Rothmann. *Extrafiscalidade e Desenvolvimento Econômico*, Separata do Relatório 1966-1970, São Paulo, Câmara Teuto-Brasileira de Comercio e Indústria, pp. 107 a 115(108).” Cf. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

¹⁹ O Direito entendido como sistema comunicacional, entendimento que se retira dos estudos da semiótica, possui três planos de análise: o sintático, o semântico e o pragmático. A extrafiscalidade é uma função da norma na medida em que se insere mais fortemente no plano pragmático da linguagem, isto é, na finalidade da norma jurídico-tributária. Muito embora, não prescindir de uma análise da extrafiscalidade em seu plano sintático e semântico. “De fato, a investigação pragmática requer a análise do efeito da norma (e de qualquer signo) sobre o destinatário, mas não só. Como já explanamos anteriormente, o plano pragmático da investigação semiótica requer análise do uso do signo, investiga a relação entre signos e seus utentes, os quais não podem ser, sem maiores cuidados restringidos aos destinatários. A comunicação é sempre bipolar (ainda que possa ser apenas mono-direcional), exige a

Os incentivos fiscais, conforme exposto anteriormente, tem como função propiciar o atingimento de políticas fiscais do Estado. Desta forma, a função extrafiscal das normas jurídicas que inserem no ordenamento os institutos jurídicos da isenção, não incidência e alíquota zero é evidente. A isenção é um instrumento da extrafiscalidade justamente pela ausência da função arrecadadora da norma jurídica isencional. A isenção tem como efeito a renúncia fiscal do Estado e, portanto, a função da norma é não fiscal.

2.3.O IPI como tributo extrafiscal

O Imposto sobre Produtos Industrializados, doravante denominado IPI, é um tributo cujas características constitucionais direcionam para a extrafiscalidade. Possui características de “*excise tax*”, conhecida na literatura internacional, como aqueles tributos que incidem sobre bens supérfluos. Ao contrário, o IPI incide sobre todos os produtos industrializados e, de fato, incide com alíquotas maiores sobre bens cuja necessidade à vida humana é questionável.

A disciplina constitucional do tributo prevê como característica intrínseca do IPI a seletividade.²⁰ Nesse sentido, a legislação do IPI poderá discriminar os produtos cuja alíquota será maior em razão da essencialidade. Como afirmado anteriormente, bens supérfluos, cuja essencialidade é questionável poderão ser gravados pelo IPI de forma mais pesada, isto é, com alíquotas maiores.

São os casos clássicos da tributação sobre combustíveis, bebidas alcólicas e tabaco. Na literatura econômica, há o argumento de que os “*excise tax*” incidem sobre produtos cuja demanda é inelástica, como é o caso dos produtos acima mencionados, de tal modo que seja possível reduzir a demanda por eles com o aumento da carga fiscal.

Isto exposto, o caráter extrafiscal do IPI é evidente. A seletividade, premissa constitucional do tributo, permite a instrumentalidade do mesmo para alterar as condutas intersubjetivas dos contribuintes, verdadeira função indutora da norma

participação de dois agentes (que podem ser individuais ou coletivos): o enunciador ou enunciatário. A investigação da norma jurídica, por se incluir na grande classe dos signos comunicacionais, exige que se considere, tanto o enunciador, quanto o enunciatário. Enfim, a função é, de fato, aspecto relevante para a definição da extrafiscalidade, mas não se destaca como critério autônomo do plano intencional do fenômeno comunicacional, que é o direito. Cf. MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. *Extrafiscalidade: Análise Semiótica*. 2009. 319 f. Tese (Doutorado) - Curso de Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 99.

²⁰ Art. 153. § 3º - O imposto previsto no inciso IV (IPI):

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

jurídica. Nessa monta, além da extrafiscalidade, o IPI visa a induzir comportamentos, característica esta fundamental para o atingimento dos desígnios da política fiscal do Estado.

Tendo em vista a dinâmica das políticas fiscais do Estado, as mudanças legislativas devem ser a contento. Portanto, a majoração das alíquotas de IPI não precisam se atentar ao princípios da anterioridade e podem ser feitas por meio de Decreto com grande discricionariedade por parte do Poder Executivo, conforme se depreende da legislação em vigor no Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/10):

Art. 69. O Poder Executivo, quando se tornar necessário para atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções, poderá reduzir alíquotas do imposto até zero ou majorá-las até trinta unidades percentuais.

Esses dispositivos deixam em relevo a importância que o IPI possui quando o assunto é alcançar objetivos da política econômica e da política fiscal do Estado. A maior flexibilidade na positivação de normas jurídicas permite ao tributo ser mais dinâmico e atingir seu desiderato de tributo extrafiscal.

De todo o exposto, as normas jurídico-tributárias que versam sobre a isenção possuem nítidas características extrafiscais. Em adição, as normas jurídico-tributárias que versam sobre o IPI possuem nítidas características extrafiscais. Nada mais conclusivo que afirmar que normas jurídicas que concedem isenções no âmbito do IPI possuem a extrafiscalidade escancarada.

3. A Não-cumulatividade do IPI em face das isenções tributárias

O IPI é tributo que, atendendo ao princípio da não-cumulatividade²¹, permite o direito ao crédito na aquisição de insumos gravados pelo tributo.

A não-cumulatividade pressupõe a existência de uma cadeia de produção plurifásica. Cada etapa produtiva é gravada pelo IPI – ou qualquer outro tributo cuja base de cálculo é o valor agregado – compensando-se o imposto pago na etapa anterior com o imposto devido na etapa de produção corrente.

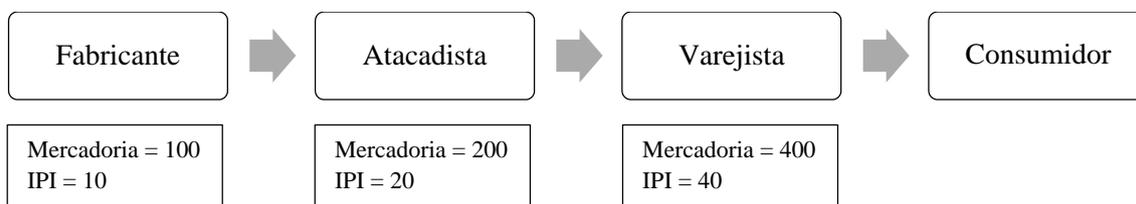
A não-cumulatividade do IPI é feita na metodologia do imposto-contra-imposto, diferente do IVA (Imposto sobre Valor Agregado), cuja metodologia assenta-se no cálculo do valor agregado à cadeia produtiva (base-contra-base). Sobre o assunto explica André Moreira:

A vantagem desta técnica [imposto-contra-imposto] de apuração em relação às demais (base-contra-base e adição) reside na sua relativa simplicidade. Na forma eleita, o imposto a compensar já vem destacado na própria nota fiscal de aquisição, sendo necessário tão-somente avaliar se o bem adquirido é passível de geração de crédito para o adquirente (o que dependerá do tipo de IVA adotado: Produto, Renda ou Consumo)²².

Para elucidar como funciona a não-cumulatividade toma-se um exemplo e algumas premissas:

- Não há isenção;
- Alíquota de IPI em toda a cadeia: 10%

Figura 1: Cadeia da Não-Cumulatividade



²¹ De acordo com a Constituição Federal de 1988: Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: IV - produtos industrializados; § 3º - O imposto previsto no inciso IV: II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

²² MOREIRA, André Mendes. A Não-Cumulatividade dos Tributos. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012. p.86.

Livro de Apuração	
C	D
	10

Livro de Apuração	
C	D
10	20
	10

Livro de Apuração	
C	D
20	40
	20

$$IPI \text{ global recolhido} = 10 + 10 + 20 = 40$$

O exemplo revela uma cadeia plurifásica em que cada contribuinte do IPI recolheu 10% sobre o valor que agregou à mercadoria. O fabricante vendeu a mercadoria ao Atacadista por 100 unidades de valor e destacou IPI de 10 unidades de valor (No livro de apuração do fabricante, quadro à esquerda, apenas consta, o débito de IPI no valor de 10 unidades de valor).²³ O Atacadista, por sua vez, atuando como revendedor ou industrial, agrega à essa mercadoria mais 100 unidades de valor e a vende por 200 destacando IPI de 20 unidades de valor (No livro de apuração do atacadista, quadro central, consta o débito de IPI no valor de 20 unidades de valor no lado direito e o crédito de IPI no valor de 10 unidades de valor do lado esquerdo). Nessa situação, operara-se a não-cumulatividade, pois, se compensará o imposto pago na etapa anterior com o devido nesta etapa produtiva. A figura expõe o cálculo, no qual, o Atacadista pagará o tributo apenas sobre o valor agregado por ele à etapa produtiva, isto é, 10 unidades de valor. Por fim, o Varejista venderá a mercadoria por 400 unidades de valor, compensando-se de 20 unidades de valor pagas na etapa anterior, tendo como resultado um imposto a pagar de 20 unidades de valor (No livro de apuração do varejista, quadro a direita, consta o débito de IPI no valor de 40 unidades de valor no lado direito e o crédito de IPI no valor de 20 unidades de valor do lado esquerdo).

Esse exemplo simples, que será utilizado ao longo de todo o trabalho, revela como a não-cumulatividade impede a incidência em cascata do tributo. O cálculo do IPI mostra ainda como se calcula o tributo na metodologia do “imposto-contra-imposto” uma vez que se toma o valor do imposto a recolher e recolhido na etapa anterior, não o valor agregado à mercadoria “base-contra-base”.

A problemática do presente trabalho assenta-se no fato de haver ou não direito ao crédito de IPI quando há isenção, não-incidência ou alíquota zero deste tributo em alguma etapa da cadeia produtiva. A existência de desonerações permite inferir sobre a

²³ O IPI é tributo cuja base de cálculo é calculada “por fora”, o que implica afirmar que não há IPI incidindo sobre IPI

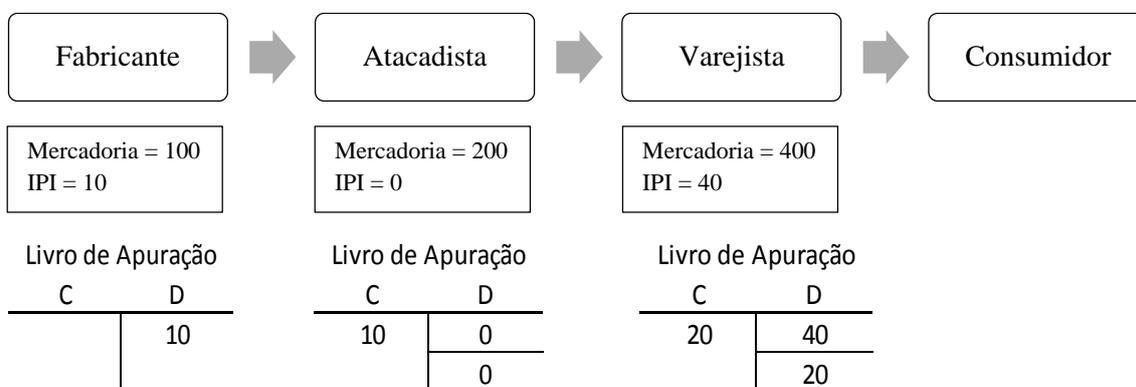
efetivação ou não do princípio/regra da não-cumulatividade. Tratam-se das seguintes situações:

(A) Quando há direito ao crédito:

Para elucidar o exemplo se propõe algumas premissas:

- Há isenção de IPI ao Atacadista;
- O Varejista toma integralmente o crédito;
- Alíquota de IPI em toda a cadeia: 10%.
- Não há repercussão econômica da isenção.

Figura 2: Cadeia da Não-Cumulatividade com Isenção



$$IPI \text{ global recolhido} = 10 + 0 + 20 = 30$$

Nesse exemplo, não há IPI incidente na operação do Atacadista, portanto, o mesmo não recolhe IPI aos cofres públicos. Não obstante, o Varejista ao adquirir a mercadoria do Atacadista compensa-se do IPI como se o tributo houvesse sido pago. Constatam-se o seguinte:

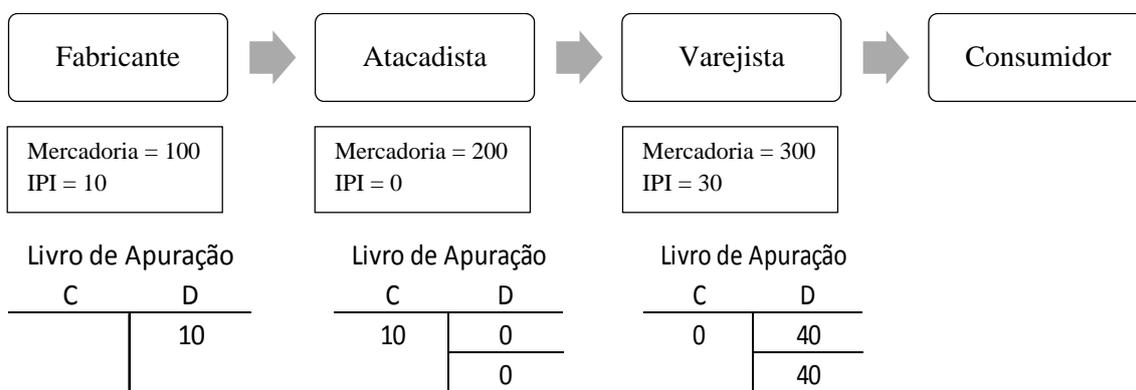
- A manutenção do direito ao crédito, “20” unidades de valor, com lançamento credor no Livro de Apuração do Varejista, foi presumida sob uma alíquota de 10% (que, para efeitos de simplificação foi estendida à toda cadeia).
- O Atacadista por ser isento de IPI ficou com um crédito não aproveitável, uma vez que não possui saídas de mercadorias tributadas pelo IPI.
- A manutenção do crédito permitiu a redução global do IPI recolhido ao longo da cadeia de “40” para “30”.

(B) Quando não há direito ao crédito:

Para elucidar o exemplo se propõe algumas premissas:

- Há isenção de IPI ao Atacadista;
- O Varejista não toma o crédito, tão pouco há crédito presumido;
- Alíquota de IPI em toda a cadeia: 10%.
- Não há repercussão econômica da isenção.

Figura 3: Cadeia da Não-Cumulatividade com Isenção sem Direito ao Crédito



$$IPI \text{ global recolhido} = 10 + 0 + 40 = 50$$

Nesse exemplo, não há IPI incidente na operação do Atacadista, portanto, não há nada que ao mesmo pagar. Em consequência, o Varejista ao adquirir a mercadoria do Atacadista não se compensa do IPI, uma vez que o mesmo não fora pago. Constatase o seguinte

- A isenção prejudicou o Varejista uma vez que agora ele recolhe “40” unidades de valor de IPI e não mais “20”, já que, não é permitido o crédito de IPI referente ao montante pago na etapa anterior.
- O Atacadista continua com um crédito não aproveitável de IPI, uma vez que não possui saídas tributadas pelo IPI.
- A isenção aumentou o IPI global recolhido da cadeia que cresceu para “50” unidades de valor. Os efeitos, portanto, foram de, em primeiro, um diferimento do IPI para a etapa posterior – ao varejista – e, em segundo, um aumento da carga tributária do Varejista, acarretando em um aumento da carga tributária global da cadeia produtiva.

Em uma análise apressada, a vedação ao crédito trouxe ao invés de um estímulo à cadeia produtiva pela existência da isenção, um efeito indesejado de aumento da carga tributária para os contribuintes (Varejista) que se seguiram à cadeia produtiva após a isenção. Conforme se demonstrará essa análise é simplista, pois, não se analisa a repercussão econômica e a repercussão jurídica dos tributos. A isenção, como se viu, é um incentivo fiscal e altera as relações de produção do contribuinte afetando (ou não) o preço final de sua mercadoria. Essa análise, como se verá, é base para classificação dos tributos em diretos e em indiretos pelas quais se conhece o verdadeiro “pagador” de imposto na operação.

Cada uma das situações, acima descritas, se desdobram em seis em razão dos diversos institutos jurídicos que permitem a desoneração das cadeias produtivas de produtos industriais.

1. Venda de Produtos Industrializados
 - a) Não Tributadas
 - b) Isentos
 - c) Alíquota Zero
2. Aquisição de Insumos para Industrialização
 - a) Não tributados
 - b) Isentos
 - c) Alíquota Zero

A doutrina de eminentes juristas defende o direito ao crédito em todas as situações acima elencadas. Há, entretanto, recente entendimento das cortes brasileiras pela impossibilidade de creditamento de IPI em algumas dessas situações.

3.1.A jurisprudência

A jurisprudência sobre o tema, para melhor entendimento, deve ser dividida em duas situações nas quais as decisões dos tribunais sobre a existência do crédito de IPI em cadeias produtivas com incentivos fiscais como a isenção, não tributação e alíquota zero são totalmente diferentes.

3.1.1. Venda de Mercadorias Isentas, Alíquota Zero ou Não Tributadas.

Quando empresas vendiam produtos industrializados não tributados, isentos ou alíquota zero não havia o recolhimento do IPI na saída dessas mercadorias. Entretanto, alguns

insumos adquiridos para o processo produtivo das mercadorias eram gravados pelo IPI. Nesse caso, não havia a possibilidade da empresa utilizar os créditos de IPI para reduzir o IPI a pagar, uma vez que não há IPI para pagar.

As empresas, portanto, indiretamente, arcavam com o IPI recolhido na etapa anterior, uma vez que não poderiam compensá-los. Essa situação encerrou-se com o artigo 11 da Lei nº 9.779 de 1999. O STF em seus precedentes²⁴ julgou não haver direito ao crédito do IPI quando as mercadorias produzidas eram isentas, tributadas à alíquota zero ou não tributadas. Nesses casos deveria o contribuinte estornar os créditos de sua escrita fiscal. O artigo 11 da Lei nº 9.779 de 1999 é, portanto, na visão da Corte Maior tão-somente um benefício fiscal de natureza infraconstitucional no qual se permite a compensação dos créditos de IPI com outros tributos federais. O contribuinte que não possui débitos de IPI não poderia compensar créditos de IPI com um débito inexistente. De maneira razoável, portanto, a permissão de compensar créditos de IPI com outros tributos federais com a criação da referida legislação.

Vale ressaltar, ademais, que o artigo 11 da lei em comento trouxe a possibilidade de creditamento apenas para operações subsequentes isentas ou alíquota zero. Não se refere aos casos de vendas não tributadas pelo IPI, motivo pelo qual que ainda paira dúvidas acerca da possibilidade de interpretação extensiva ou restritiva do benefício contemplando as saídas não tributadas.

Por fim, conforme veremos, em termos econômicos, trata-se, de fato, de um benefício fiscal, uma vez que ao permitir o crédito facilita-se a transação da isenção ao preço final do produto, barateando o mesmo.

3.1.2. Aquisição de Insumos Isentos, Alíquota Zero ou Não Tributados.

A primeira vez que a Suprema Corte Brasileira enfrenou a polêmica acerca dos créditos de IPI na aquisição de insumos isentos foi no R.E. nº 212.484/RS, Relator p/ acórdão Min. NELSON JOBIM de 1998. A decisão por maioria de votos propugnava o direito ao crédito sob o argumento de que se feria o princípio da não-cumulatividade. O eminente relator Ministro Nelson Jobim argumentou que a não possibilidade de

²⁴ STF, Pleno, RE nº 460.785/RS, Relator Min. MARCO AURÉLIO, DJe 10.09.2009; STF, Pleno, RE nº 475.551/PR, Relator p/ acórdão Min. MENEZES DIREITO, DJe 12.11.2009; STF, Pleno, RE nº 562.980/SC, Relator p/ acórdão Min. MARCO AURÉLIO, DJe 03.09.2009. Posteriormente, confirmando o entendimento: STF, Pleno, RE nº 566.819/RS, Relator Min. MARCO AURÉLIO, DJe 09.02.2011.

manutenção de um crédito presumido na escrita fiscal do contribuinte implicaria em diferimento do tributo. Ou seja, em nosso exemplo, o varejista arcaria com um aumento indesejado da carga tributária.

Em 2002, no RE nº 350.446/PR, Relator Min. NELSON JOBIM a mesma decisão, paralelamente, manteve-se para o caso de insumos alíquota zero. Embora, o Pleno do STF ressalva-se a distinção entre alíquota zero e isenção, sustentou-se por proporcionalidade, o julgamento de quatro anos antes que permitia o direito ao crédito presumido de IPI.

Em 2007, em análise cronológica, ocorreu a primeira mutação jurisprudencial no mesmo RE nº 350.446/PR, desta vez, de relatoria do Min. MARCO AURÉLIO propugnando de maneira diametralmente oposta pela ausência de direito ao crédito nas aquisições de insumos alíquota zero e não tributados. No que tange à isenção, entretanto, manteve-se a decisão quanto ao direito ao crédito uma vez que a isenção por ser uma “exclusão do débito tributário” surge a obrigação tributária ao passo que na alíquota zero “não surge a obrigação de recolhimento”. Dessa forma, fixou-se no STF a distinção entre os institutos jurídicos da isenção, alíquota zero e não tributados como elementos definidores da manutenção ao crédito de IPI ou não na aquisição de insumos.

Vale mencionar o voto vencido do Ministro Celso de Mello que muito bem esclarece que, apesar das diferenças jurídicas dos institutos, os efeitos econômicos práticos são os mesmos:

“Qualquer que seja a definição conceitual que se dê à alíquota zero – quer para assimilá-la à isenção (como entendem os eminentes Professores MISABEL DERZI e PAULO DE BARROS CARVALHO), quer para distingui-la, enquanto noção ontologicamente diversa, do fenômeno isentivo (como sustenta o eminente Professor SACHA CALMON) – o que se revela inquestionável é que as consequências que derivam da alíquota zero são idênticas, em termos econômicos, aos efeitos peculiares à isenção, o que permite dispensar-lhes o mesmo tratamento, em ordem a considerar presente, quanto a ambas, a existência do direito ao crédito. (...) Também partilho do entendimento de que a categoria exonerativa pertinente à não-tributação expõe-se ao mesmo regime jurídico-

*tributário concernente à isenção, daí derivando, quanto aos produtos não-tributados, as consequências comuns e peculiares ao benefício isencional.”*²⁵

Em 2010, por fim, a última inflexão na jurisprudência da Corte Maior, segundo a qual, mesmo nos casos de aquisição de insumos isentos não há direito ao crédito presumido de IPI. Foi no RE nº 566.819/RS, Relator Min. MARCO AURÉLIO que se pacificou o entendimento contrário ao crédito de IPI tanto aquisição de insumos isentos quanto na aquisição de insumos alíquota zero e não tributados.

A análise da jurisprudência não analisa, entretanto, fundamentos econômicos das relações comerciais dos contribuintes. Na seção abaixo, a partir de exemplos, e da análise da translação ou repercussão dos tributos, pretende-se direcionar à uma nova abordagem do tema.

3.2.O contribuinte de fato e o contribuinte de direito: a questão da repercussão econômica e da repercussão jurídica do IPI.

A repercussão econômica de um tributo ocorre quando o ônus financeiro do tributo é transferido para o adquirente do produto. No caso do IPI, que é um tributo “ad valorem”, o contribuinte inclui no preço da mercadoria a ser vendida o IPI que deverá recolher aos cofres públicos. Nesse sentido, os tributos são vistos como custos fixos e afetarão a decisão do empresário produzir ou não determinada mercadoria industrializada. Caso o IPI seja muito alto, o preço final do produto será elevado, reduzindo a quantidade de clientes interessados.

Nesse sentido, pode-se afirmar que o verdadeiro contribuinte do IPI é o adquirente do produto industrializado, pois o custo do IPI está incluso no preço da mercadoria. É, portanto, o “contribuinte de fato”. Entretanto, clarividente que apesar de suportar o ônus financeiro do tributo não é o contribuinte de fato que recolhe o tributo aos cofres públicos. Há expressa disposição legal de que o sujeito passivo da obrigação tributária é o fabricante do produto industrializado, contribuinte do IPI, por assim dizer o “contribuinte de direito”.

Como se percebe essa classificação utiliza critérios financeiros para a diferenciação. Esses critérios foram pensados pelo legislador conforme aduz o CTN.²⁶ O texto do

²⁵ STF, Pleno, RE nº 353.657/PR, Relator Min. MARCO AURÉLIO, DJe 06.03.2008.

²⁶ Art. 51. Contribuinte do imposto é:

II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

Código quando trata da repetição do indébito de tributos cujo ônus financeiro foi repassado ao contribuinte corrobora esse entendimento:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Nesse sentido, o próprio legislador entende que há tributos cujo ônus financeiro seja transferido ao adquirente e que, nesses casos, não seria lógico “devolver” o tributo em indébito ao “contribuinte de direito”, uma vez que este agiu meramente como agente recolhedor do tributo aos cofres públicos.

No entanto, alguns juristas, ao comentarem sobre o termo “contribuintes” para designar o polo passivo da obrigação tributária mencionam certa confusão que a Ciência das Finanças faz ao distinguir o contribuinte de fato e o contribuinte de direito:

“(...) ocorre que a ciência das finanças, matéria em fase de extinção pelo sincretismo metodológico que se propôs implantar, sem maiores cuidados fundiu esses conceitos numa mancebia irregular (Becker), como se ambos coubessem no gênero próximo “contribuinte”. Instaurou-se assim um dilema (i) sob o enfoque econômico, o “contribuinte de direito” não é contribuinte; ao passo que, (ii) pelo prima jurídico, o “contribuinte de fato” também não é contribuinte. Para resolver a questão o autor [Becker] refuta esta classificação e conclui que contribuinte para o direito é “todos aqueles sujeitos de direito susceptíveis de integrar relações jurídicas do imposto, por praticarem ou estarem prontos para realizar operações tipificadas em lei como oneradas pelo impacto do gravame”²⁷

Quem dirá quem é o contribuinte de fato são as condições de mercado pela qual se efetiva repercussão do tributo. Essa repercussão identifica-se com a repercussão econômica, quando cabe à fatores econômicos a inclusão do tributo como custo de produção e sua conseqüente inclusão no preço de venda da mercadoria. A decisão de repercutir ou não um tributo depende das condições de mercado: das elasticidades-preço demanda e elasticidades-preço oferta do produto a ser comercializado.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *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.

Dessa forma, apresenta-se abaixo as situações em que se analisa a elasticidade-preço da demanda e elasticidade-preço da oferta, a partir de exemplos hipotéticos, da qual se conclui que quanto mais inelástica a curva da demanda e elástica a curva da oferta, mais os tributos serão assumidos pelos compradores. E, quanto mais elástica a curva de demanda e inelástica a curva de oferta, mais os tributos serão assumidos pelos vendedores. Veja-se:

(A) Carga tributária suportada integralmente pelos compradores

Gráfico 1: Oferta perfeitamente elástica

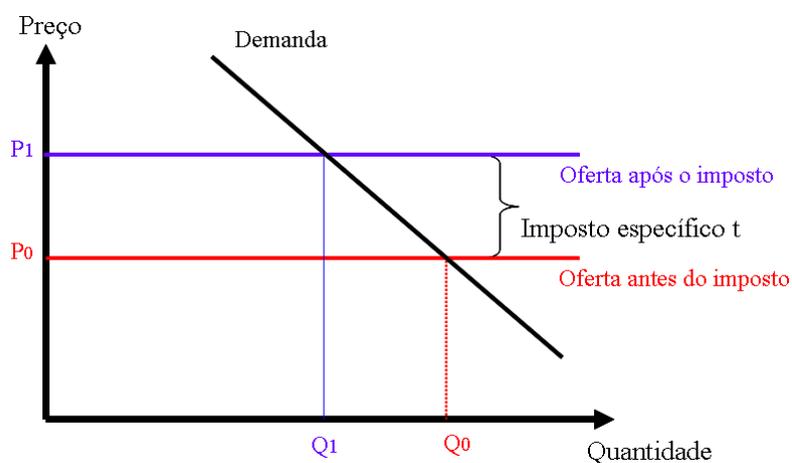
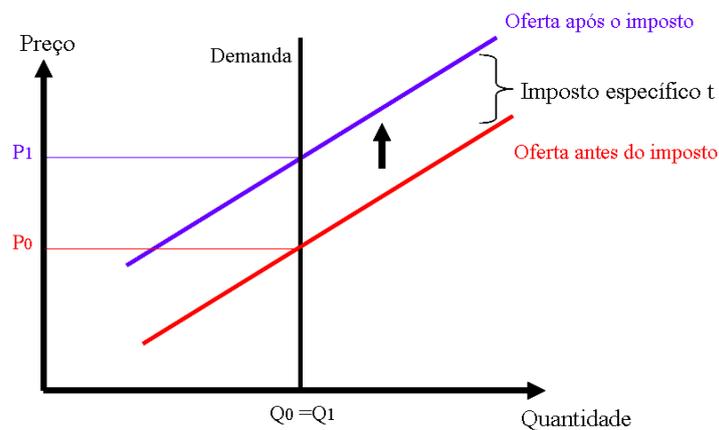


Gráfico 2: Demanda perfeitamente inelástica



(B) Carga tributária suportada integralmente pelos vendedores

Gráfico 3: Oferta perfeitamente inelástica

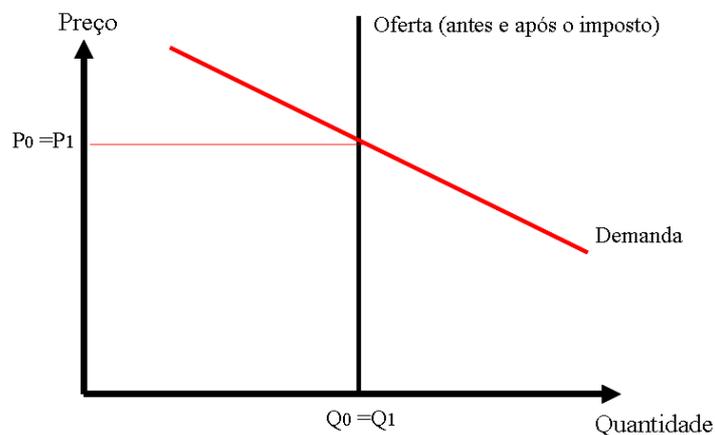
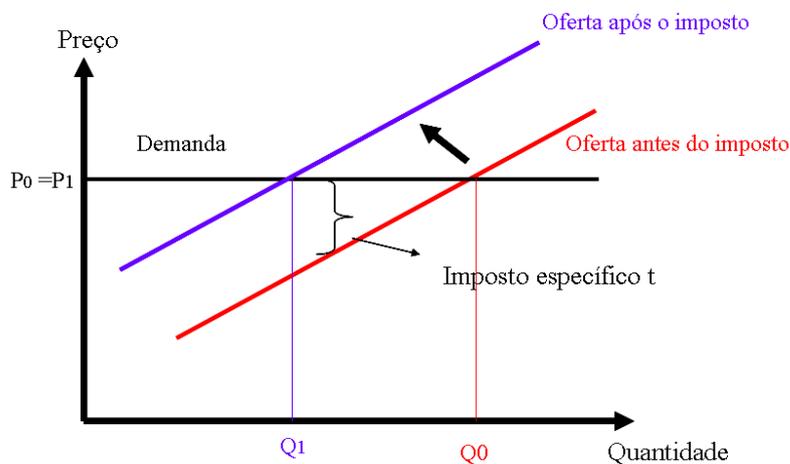


Gráfico 4: Demanda perfeitamente elástica



Decorre da análise dos gráficos e nas situações descritas por cada um deles: “Nos casos dos gráficos 1 e 3, a estrutura de custos dos vendedores é diametralmente oposta, no primeiro qualquer majoração de impostos é repassada integralmente aos consumidores; no segundo, a empresa suporta o peso dos impostos – provavelmente por uma estrutura de custos baixa - ofertando a mesma quantidade e reduzindo seus lucros. Os gráficos 2 e 4, por conseguinte, mostra a sensibilidade dos consumidores ao aumento de preços, no primeiro, a demanda inelástica suporta o aumento de preços – consequência da majoração de impostos - sem reduzir a quantidade consumida, é o

*caso emblemático do mercado de cigarros; no segundo, toda mudança ocorre do lado da quantidade, pois os consumidores simplesmente mudam seu hábito de consumo.”*²⁸

Nos casos em que a elasticidade preço-demanda é perfeitamente elástica, o IPI é suportado integralmente pelo produtor e não pelo adquirente. As condições de mercado não permitem que o produtor aumente o preço, sob pena de não vender o produto, o que, financeiramente, provoca o recolhimento do IPI sem, entretanto, o mesmo ser repassado para o adquirente. É o caso clássico de IPI como tributo direto.

Alternativamente, há a situação inversa – que é a mais comum no mercado – quando a elasticidade preço-oferta é perfeitamente elástica, o IPI é suportado integralmente pelo adquirente e não pelo produtor. As condições de mercado permitem que o produtor disponibilize seu produto pelo preço que entender razoável, o que, financeiramente, transfere o ônus do tributo ao adquirente.

Na teoria, portanto, todo tributo pode repercutir economicamente. Não faz muito sentido, portanto, diferenciar os tributos em diretos e indiretos,²⁹ pois, economicamente, o IPI pode ser tanto tributo direto como tributo indireto. Essa afirmação se estende para todos os tributos.

A separação entre tributos diretos e tributos indiretos para a ciência econômica depende das condições de mercado em que cada setor industrial está inserido. Os tributos diretos e indiretos são importantes, contudo, ao Direito, uma vez que pela observação das condições de mercado e por finalidades extrafiscais o legislador decide se o tributo repercute juridicamente ou não.

Ao contrário da repercussão econômica, a repercussão jurídica é determinada por lei e não por condições de mercado. Ou seja, independentemente de haver condições de mercado para que não haja a repercussão econômica de um tributo, se a lei assim dispuser, o preço de um a mercadoria será composto também pelo tributo incidente.

²⁸ BARBOSA, Thiago Mendes Lino. Aspectos Teóricos e Históricos da Reforma Tributária no Brasil. 2011. 63 f. Monografia (Graduação) - Fea-Usp, São Paulo, 2011. Cap. 2.

²⁹ As ciências econômicas definem os tributos diretos e indiretos da seguinte forma:

(a) tributos diretos: aqueles nos quais o peso fiscal não é economicamente trasladado ao adquirente final de produtos e serviços. O encargo é, nesse caso, suportado exclusivamente pelo próprio contribuinte, obrigado ao recolhimento da quantia para os cofres públicos. Nessa modalidade, o pagante do tributo é a mesma pessoa que, de fato, suporta o seu ônus financeiro;

(b) tributos indiretos: esses têm o seu gravame trasladado para terceiros, posto que integram o preço de mercadorias ou serviços vendidos pelo contribuinte.

In: MOREIRA, André Mendes. *A Não-Cumulatividade dos Tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012. p.7.

Mesmo que o contribuinte de fato se confunda com o contribuinte de direito, em termos econômicos, para a lei, isso não importa, pois o sujeito passivo da obrigação tributária será sempre aquele designado pela lei como responsável pelo recolhimento do tributo.

A questão da repercussão ou translação dos impostos já foi enfrentada por diversos juristas e economistas. O mais notável deles foi Rubens Gomes de Souza, coautor do decreto nº 5.152/66 – Código Tributário Nacional – que vigora até os dias de hoje. Ao esclarecer o caso dos tributos diretos e tributos indiretos Paulo de Barros Carvalho cita-o, afirmando:

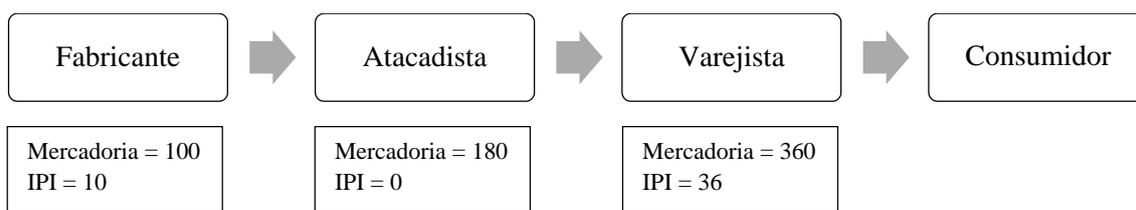
“Rubens Gomes de Sousa afirmou que impostos diretos seriam os suportados em definitivo pelo contribuinte obrigado por lei ao seu pagamento; ao passo que os indiretos configurariam os que são ou podem ser transferidos por aquele contribuinte para outra pessoa que por sua vez que por sua vez os transferirá ou suportará em definitivo; por isso se diz que no imposto indireto há dois contribuintes, o de direito (a pessoa obrigado por lei ao pagamento) e o de fato (a pessoa que arcará em definitivo com o ônus do imposto)”³⁰

Os exemplos inseridos nas figuras 2 e 3, quando relaxado a hipótese de ausência de repercussão econômica do tributo, torna-se menos oneroso uma vez que o preço das mercadorias serão reduzidas:

Para elucidar o exemplo se propõe algumas premissas:

- Há isenção de IPI ao Atacadista;
- O Varejista não toma o crédito, tão pouco há crédito presumido;
- Alíquota de IPI em toda a cadeia: 10%.
- Há repercussão jurídica da isenção (repassa integral)

Figura 4: Cadeia da Não-Cumulatividade com Isenção e com Repercussão Jurídica do IPI.



³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *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. P. 149

Livro de Apuração	
C	D
	10

Livro de Apuração	
C	D
10	0
	0

Livro de Apuração	
C	D
0	36
	36

$$IPI \text{ global recolhido} = 10 + 0 + 36 = 46$$

A repercussão jurídica pressupõe o repasse integral do tributo no preço da mercadoria. Nesse sentido, a isenção de IPI tem de afetar o preço final da mercadoria, reduzindo-a, na exata medida e proporção do IPI, caso o mesmo existisse. Dessa forma, o preço da mercadoria, sem o IPI cairia para 180 unidades de valor. O Varejista, da mesma forma, ao adquirir a mercadoria mais barata, tem os custos de produção reduzidos, na exata medida e proporção da redução de IPI da etapa anterior, tendo como resultado sua mercadoria sendo vendida por 360 unidades de valor.

Essa constatação, economicamente, entretanto, não é verdadeira. Nada impede que o Atacadista, a despeito de ter a isenção como um facilitador produtivo, não a repasse ao Varejista, mantendo o preço da mercadoria em 200 unidades de valor e aumentando suas margens de rentabilidade. O Varejista, por fim, não experimentaria a redução de custos e não as repassaria ao consumidor final, mantendo o preço de sua mercadoria em 400 unidades de valor.

A existência de incentivos fiscais, coadunados nos institutos jurídicos da isenção, alíquota zero e não tributados, muitas vezes não tem mesmo a intenção de redução de preços, mas de aumento da produção e estímulo setorial ou geográfico. Dessa forma, mesmo que a repercussão econômica não opere, o desiderato de estímulo da cadeia produtiva será alcançado.

Ao mundo jurídico, entretanto, a repercussão jurídica opera, e o exemplo acima torna-se premissa. Portanto, apesar de, ainda assim, a carga tributária ser maior que no caso em que não há isenção, vê-se algumas vantagens nítidas como a redução do preço final ao consumidor.³¹

Com o advento da Lei nº 9.779/99 há um claro entendimento do Estado em estimular os setores produtivos isentos de IPI. Inserindo o direito ao crédito acumulado do IPI,

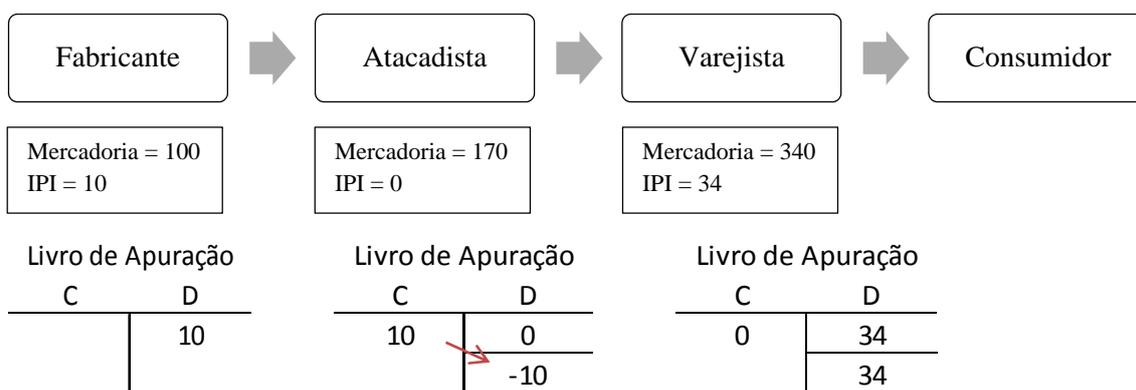
³¹ A redução do preço final aumenta a competitividade da indústria incrementando as vendas e reduzindo a inflação.

quando da aquisição de insumos isentos de IPI. Nesses casos, reduz-se ainda mais o IPI Global recolhido:

Para elucidar o exemplo se propõe algumas premissas:

- Há isenção de IPI ao Atacadista;
- O Varejista não toma o crédito, tão pouco há crédito presumido;
- Alíquota de IPI em toda a cadeia: 10%.
- Há repercussão jurídica da isenção (repassa integral)
- O Atacadista credita-se do IPI com outros tributos (art. 13 Lei nº 9.779/99)

Figura 5: Cadeia da Não-Cumulatividade com Isenção e com Repercussão Jurídica do IPI com Aproveitamento do Crédito pelo Contribuinte Isento de acordo com art. 13 da Lei nº 9.779/99.



$$IPI \text{ global recolhido} = 10 + -10 + 34 = 34$$

Nesse caso, claramente, o “Atacadista” se beneficiou da isenção, pois não foi contribuinte de fato do IPI do “Fabricante”. O crédito permitido pela Lei nº 9.779/99, caso adota-se a hipótese de repercussão jurídica dos tributos não-cumulativos (repassa integral) reduz ainda mais o IPI global recolhido da cadeia produtiva, uma vez que o preço da mercadoria cai de “180” para “170” unidades de valor.

Isso exposto, quando se discute o direito ao crédito do IPI quando a isenção ocorre ao longo da cadeia plurifásica de produção não é possível, portanto, fazer afirmações do tipo:

“o IVA não se coaduna com regimes de isenções, alíquota zero ou não-incidência ao longo da cadeia. Somente haverá vantagem para o contribuinte se o favor

*fiscal ocorrer na última etapa da circulação. Do contrário, ter-se-á aumento de carga tributária – realidade distinta da encontrada nos impostos cumulativos plurifásicos que, pela sua natureza, aceitam a isenção em qualquer momento da cadeia de produção.”*³²

A isenção quando ocorre no meio da cadeia produtiva é menos eficaz pois provoca um efeito de diferimento do IPI ao longo da cadeia. Contudo, essa constatação não é verdade absoluta dado a margem de valor agregado e a alíquota de IPI para cada etapa produtiva.

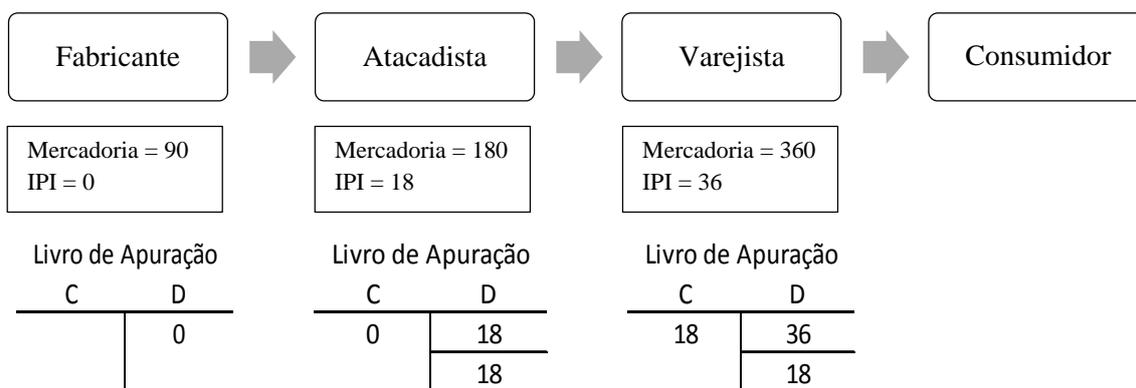
Ademais, de outro modo, quando a isenção de IPI ocorre no início da cadeia produtiva, considerando os mesmos exemplos, têm-se, de fato, menor espaço para redução global de carga tributária:

(a) Isenção de IPI no início da cadeia produtiva

Para elucidar o exemplo se propõe algumas premissas:

- Há isenção de IPI ao Fabricante;
- O Atacadista não toma o crédito, tão pouco há crédito presumido;
- Alíquota de IPI em toda a cadeia: 10%.
- Há repercussão jurídica da isenção (repassa integral)

Figura 6: Cadeia da Não-Cumulatividade com Isenção no início da Cadeia Produtiva e com Repercussão Jurídica do IPI.



$$IPI \text{ global recolhido} = 0 + 18 + 18 = 36$$

³² MOREIRA, André Mendes. A Não-Cumulatividade dos Tributos. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012. p.58

De fato, conforme o exemplo acima demonstra a isenção de IPI quando ocorre no início da cadeia produtiva não reduz de maneira substancial o IPI global recolhido da cadeia.

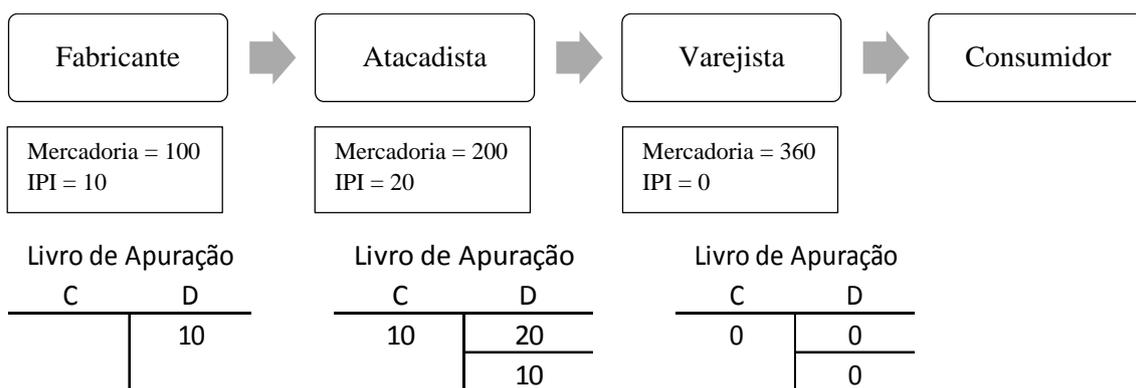
No avanço das análises, de outro modo, quando a isenção de IPI ocorre no final da cadeia produtiva, considerando os mesmos exemplos, toma-se outras conclusões:

(b) Isenção de IPI no final da cadeia produtiva

Para elucidar o exemplo se propõe algumas premissas:

- Há isenção de IPI ao Varejista;
- Alíquota de IPI em toda a cadeia: 10%.
- Há repercussão jurídica da isenção (repassa integral)

Figura 7: Cadeia da Não-Cumulatividade com Isenção no final da Cadeia Produtiva e com Repercussão Jurídica do IPI.



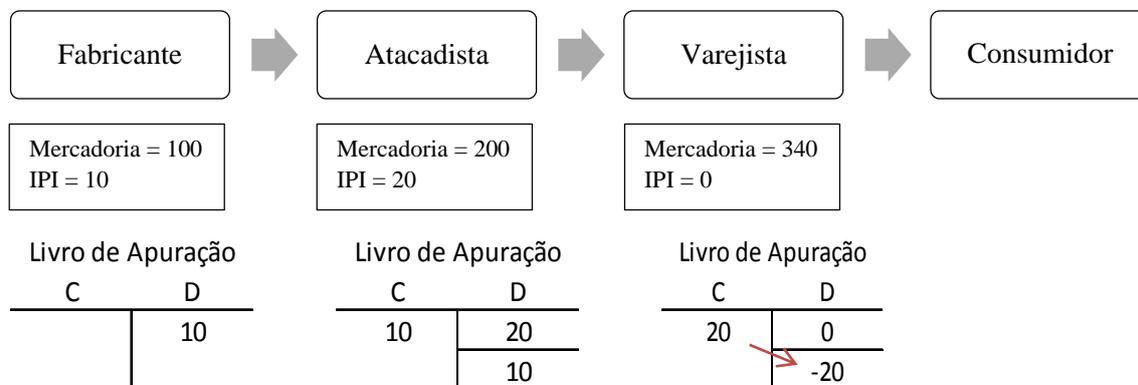
$$IPI \text{ global recolhido} = 10 + 10 + 0 = 20$$

Quando há direito ao crédito em situações como acima traduz-se em situações esdrúxulas em que há renúncia integral do IPI, conforme depreendemos do exemplo abaixo:

Para elucidar o exemplo se propõe algumas premissas:

- Há isenção de IPI ao Varejista;
- O Varejista TOMA o crédito;
- Alíquota de IPI em toda a cadeia: 10%.
- Há repercussão jurídica da isenção (repassa integral)

Figura 8: Cadeia da Não-Cumulatividade com Isenção no fim da Cadeia Produtiva com Aproveitamento do Crédito e com Repercussão Jurídica do IPI.



$$IPI \text{ global recolhido} = 10 + 10 + -20 = 0$$

Se houver o crédito quando há isenção na última etapa da cadeia produtiva, tendo como hipótese que há repercussão jurídica dos tributos, tem-se uma situação em que o recolhimento global aos cofres públicos que era de “40” torna-se “0”.

Do exemplo acima vê-se que o olhar de uma perspectiva simplificada da precificação dos produtos favorece conclusões irreais. Deve-se, inequivocamente, atentar-se à repercussão jurídica dos tributos.

Os tributos não-cumulativos são tributos indiretos por expressa disposição jurídica. Se a não-cumulatividade pressupõe uma norma de direito ao crédito é inevitável afirmar que o legislador, a partir da observação do mercado, infere que todos os produtores repassarão aos adquirentes o custo tributário. Quando há expressa disposição em lei para a repercussão, há, de fato, a repercussão jurídica dos tributos.

Entende-se a importância da repercussão econômica dos tributos, uma vez que, não é sempre que os contribuintes repassarão o ônus financeiro dos tributos, ou deixarão de repassar esse ônus em razão de eventuais isenções tributárias. A repercussão econômica do tributo é significação baseada em interpretação teleológica da norma jurídica. “(...) num patamar mais elevado de elaboração juntaremos significações, algumas no tópico

antecedente, outras no lugar sintático de conseqüente, tudo para constituir as entidades mínimas e irreduzíveis (com o perdão do pleonismo), com sentido completo”³³

No entender, portanto, dos próprios juristas que se debruçaram sobre o tema a repercussão dos tributos não pode ser colocada de lado. A observação de mercado é fundamental para perceber alterações na cadeia produtiva de determinada mercadoria e permitir desonerações tributárias pontuais quando se constate que tributos não-cumulativos não estão sendo repercutidos. Nesses casos, há uma redução da demanda ou piora nas condições de oferta que tornem determinado mercado não atrativo ao empresariado, derrubando os preços³⁴. Para sustentá-lo, deve o governo criar estímulos extrafiscais – via desonerações – ou investimentos.

Conclui-se, por assim dizer, que a repercussão econômica dos tributos não é a mesma que a repercussão jurídica. Apesar de em certos casos – como a elasticidade preço-oferta for perfeitamente elástica – as mesmas coincidirem.

*É dizer: se o tributo é legalmente criado para repercutir (rectius: para ter o seu ônus repassado ao contribuinte de fato), então se faz presente a repercussão jurídica e a exação será indireta. Diz-se jurídica a repercussão, estremando-a da econômica, pois, conforme alerta MISABEL DERZI, “se a repercussão jurídica corresponde à econômica, essa é uma coincidência provável, mas não certa, que, muitas vezes, poderá não ocorrer”.*³⁵

Quanto ao aspecto jurídico e a discussão da repercussão jurídica subsistem duas correntes:

- (a) *uma primeira, para a qual a classificação diretos/indiretos é injurídica e, por ser pautada em critérios econômicos, não se aplica ao Direito brasileiro;*
- (b) *uma segunda que, apesar de reconhecer que o critério econômico é inválido, apregoa efetivamente existir a referida divisão. Para esta corrente, o critério de identificação do tributo indireto seria o plasmado no art. 166 do CTN, pelo qual*

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. *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. p. 145.

³⁴ É o caso quando há oferta de mercadorias abaixo do custo, incorrendo em prejuízos ao vendedor.

³⁵ In: MOREIRA, André Mendes. *A Não-Cumulatividade dos Tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012. p.32

os tributos indiretos são aqueles criados para, juridicamente, repercutirem (via de consequência, os diretos seriam aqueles nos quais há repercussão jurídica).³⁶

Por todo o exposto, sob o lado econômico, não faz sentido classificar os tributos em diretos e indiretos. No espectro jurídico, destarte, a classificação é importante, uma vez que dará conformação à regra de direito ao crédito. Os tributos indiretos são criados para repercutir.

A classificação em tributos diretos e indiretos deve, juridicamente, pautar-se no critério material da hipótese de incidência tributária. Os tributos sobre a renda e patrimônio gravam riquezas adquiridas com o fluir do tempo, sendo que, os tributos sobre consumo gravam a riqueza instantânea. Os primeiros são tributos diretos e os segundos são tributos indiretos.

O argumento de que a isenção afeta a não-cumulatividade desconsidera o efeito da isenção de IPI sobre a precificação dos produtos. A isenção atua como verdadeira redução de custos e, a princípio, pode ser repassada ao próximo da cadeia produtiva. Nesse sentido, a ausência de crédito devido à isenção é compensada, integralmente ou parcialmente, pela redução no recolhimento do próprio IPI.

O argumento de que a isenção não atingiria seu desiderato se não houvesse crédito, havendo acúmulo de IPI pago ao longo da cadeia, onerando o setor produtivo e aumentando a arrecadação do governo é simplista. Simplista, pois desconsidera os efeitos da isenção na precificação das mercadorias, os respectivos efeitos multiplicadores³⁷ e a existência de externalidades positivas³⁸ para toda a cadeia produtiva.

³⁶ In: MOREIRA, André Mendes. *A Não-Cumulatividade dos Tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012. p.29

³⁷ O efeito multiplicador foi termo cunhado pelo economista John Maynard Keynes, segundo a qual, um aumento da renda nacional decorrente do incremento na quantidade de investimentos seria proporcionalmente maior ao valor nominal dos investimentos. Dessa forma, concluiu que o efeito multiplicador é o inverso da propensão marginal a poupar ($1/p1$). No presente caso, a redução de preços decorrente da isenção de IPI reduz a propensão marginal a poupar e estimula o consumo tornando proporcionalmente maior o estímulo ao consumo em relação à redução de preços. BLANCHARD, Olivier. *Macroeconomia*. 4. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007. p. 48.

³⁸ Há externalidades positivas quando ações tomadas por determinado agentes econômicos afeta decisões de produção de outros agentes econômicos situados em outros mercados de bens. Conforme Hal Varian: “uma externalidade de produção surge quando as possibilidades de produção de uma empresa são influenciadas pelas escolhas de outra empresa ou consumidor”. VARIAN, Hal R. *Microeconomia: Princípios Básicos: Uma Abordagem Moderna*. 7. ed. Rio de Janeiro: Editora Campus, 2006. p. 671.

Não merece prosperar, portanto, os argumentos segundo o qual a não-cumulatividade se tornaria mero diferimento do IPI, uma vez que desconsidera questões de mercado. Faltam, portanto, subsídios para avaliar os efeitos da isenção como um todo, devendo, portanto, acrescentar todas as variáveis ao problema. De todo o exposto, de modo algum pode-se negar que o mundo jurídico não é afeito à análises econômicas.

3.3. A norma de Direito ao Crédito não é autônoma

Como já afirmarmos, a norma de isenção atua mutilando um dos aspectos da regra matriz de incidência tributária. A norma jurídica de isenção, em contrapartida, não alcançaria a norma jurídica que regula o crédito. Senão veja-se o que diz Paulo de Barros de Carvalho:

“Importa salientar, para os fins deste estudo, que a norma isentiva tem objetivo determinado: mutilar, parcialmente, a regra-matriz de incidência tributária. Daí por que não alcançar a estrutura da regra-matriz de direito ao crédito”³⁹.

O argumento baseia-se no fato de que a norma isentiva não pode atingir a norma de direito ao crédito sobre pena de se ferir o princípio da não-cumulatividade. Uma vez, que o contribuinte adquira insumo à sua produção isento de IPI e não possa tomar o crédito, não há não-cumulatividade, ao contrário, há cumulatividade, imposto em cascata, imposto incidindo sobre imposto, qualquer que seja a denominação preferida.

E, em conclusão, o eminente jurista dissociando a norma de direito ao crédito da norma de incidência tributária:

“Cabe salientar, enfim, que a regra que estipula o nascimento do direito ao crédito goza de autonomia relativamente à norma que cuida da imposição tributária. Portanto, se para a formação do direito ao crédito é irrelevante o próprio nascimento da obrigação, muito mais ainda será a circunstância de ter sido ou não extinta essa mesma relação: a cobrança do tributo na operação anterior torna-se irrelevante para a formação do direito ao crédito.”

Dessa exposição, analisaremos duas argumentações muito bem construídas, afeitas ao mundo jurídico, sobre a possibilidade de o contribuinte tomar o crédito de IPI de

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *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.

mercadoria adquirida com isenção: (i) o fato da norma isentiva não “atuar” sobre a norma de direito ao crédito, isto é, ser norma autônoma; (i) o fato de se ferir o princípio da não-cumulatividade;

3.3.1. A norma de direito ao crédito é autônoma?

A Constituição Federal de 1988 consagrou que a norma isentiva atua também sobre a norma que dá direito ao crédito. No entanto, o fez para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)⁴⁰. Não o fez para o IPI.

Há, portanto, duas argumentações possíveis no que tange ao IPI. A primeira é a de que o silêncio do legislador possibilita a tomada do crédito na operação em comento. A segunda, diametralmente oposta, assegura que há uma extensão da regra do ICMS ao IPI.

Primeiramente, existem situações em que a norma de direito ao crédito não é autônoma, ou seja, está umbilicalmente ligada à norma do débito. Essa análise toma o caso da norma jurídica de crédito do ICMS. Partindo da premissa de um sistema jurídico integrado porque a norma de direito ao crédito é autônoma para o IPI e não o é para o ICMS?

No que tange ao IPI, o jurista Paulo de Barros Carvalho justifica o fato da regra de crédito do IPI ser autônoma – diferente do que acontece com o ICMS - de uma forma sábia. Para o eminente jurista as normas isentivas são distintas. Nessa argumentação, a norma isentiva do ICMS mutila a regra de direito ao crédito na operação subsequente. A norma isentiva do IPI não.⁴¹ Não é possível sustentar essa argumentação.

O direito é um sistema. Como sistema, ciência do direito ou direito positivo, há implicações relacionais entre todo este sistema, um vetor comum, aglutinante.⁴² Nesse

⁴⁰ Art. 155. §2:

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

⁴¹“No IPI, a isenção, apesar de poder atingir todos os critérios da regra-matriz, opera, preponderantemente, sobre o critério espacial da regra-matriz impositiva, enquanto que o ICMS, imposto estadual que integra para assumir feição nacional atua também, de modo dominante, sobre o critério material.” Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Isenções Tributárias do IPI, em Face do Princípio da Não-Cumulatividade*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n.33, p.161, jun. 1998.

⁴² O jurista ao discorrer acerca do crédito tributário decorrente da obrigação tributária: “Vimos discorrendo, iterativamente, acerca do crédito tributário, não só visto pelo prisma do direito positivo brasileiro como também na sua função lógica dentro da compostura formal da relação jurídica. Temos

sentido, a argumentação de que as normas isentivas concedem efeitos distintos para casos de ICMS e IPI não é tomada em conta essa noção de sistema.

Se assim o fosse, teríamos distintas normas jurídicas de não-cumulatividade no sistema jurídico, cabendo ao intérprete aplicá-las do modo que bem entendesse. Tão pouco a argumentação de que a norma isentiva não atinge a norma de direito ao crédito da não-cumulatividade presta para conferir um caráter sistêmico ao direito positivo.⁴³

Sob um efeito prático, a argumentação que se leva a crer é a de que quando um determinado produto industrializado recebe um incentivo fiscal tanto de ICMS quanto de IPI, o adquirente desse produto, que o usa como insumo, não poderia creditar-se de ICMS. Mas o poderia de IPI. A constatação vai de encontro à qualquer racionalidade na concessão de incentivos fiscais. Nesse sentido, independente da regra isentiva mutilar o critério material da norma de incidência tributária ou mutilar o critério espacial da norma de incidência tributária, não haverá direito ao crédito na operação subsequente, uma vez que a norma de isenção dispensou de débito o contribuinte, por inferência lógica, dispensou do direito ao crédito o contribuinte da operação subsequente.

Essa constatação, contudo, apesar não é suficiente para dizer que não há direito ao crédito na aquisição de insumos isentos de IPI e/ou na tomada de crédito nas saídas isentas de IPI. O argumento de que a regra de direito ao crédito não é autônoma é insuficiente. Não se expôs nenhum argumento que estabelece uma conexão entre a não-cumulatividade e a regra de direito ao crédito. Para responder a essa questão trataremos da segunda questão.

presente que o *crédito* é o equivalente nominal da expressão direito subjetivo de exigir o objeto, contraposto, no esquema relacional da obrigação, ao dever jurídico cometido ao sujeito passivo, e que designa por *débito*. Procuramos representá-los, graficamente, por dois vetores de mesma intensidade, idêntica direção, porém de sentidos contrários, na tentativa de mostrar que as duas realidades jurídicas (crédito e débito) mantêm, entre si, uma correlação absoluta, de tal arte que qualquer mutação que se opere numa delas refletirá de maneira automática, na outra. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 559.

⁴³ Entende-se neste trabalho que há correlação absoluta entre débito e crédito e, por essa razão, estende-se o raciocínio de Paulo de Barros Carvalho empreendido à obrigação tributária - em que essas variáveis são vetores comuns de mesma intensidade mas de direção opostas - para a norma de não-cumulatividade. Portanto, se há isenção na norma de débito há isenção na norma de crédito, por evidente expediente lógico.

3.3.2. A não-cumulatividade e a regra de direito ao crédito.

O princípio da não-cumulatividade para se efetivar deve haver alguma implicação relacional entre a norma de débito e a norma de crédito. Essa é a base de tributação da não-cumulatividade “*basis on basis*”. Havendo mutilação de um dos critérios da norma jurídica de obrigação tributária o mesmo acontece com a norma de crédito. Se assim não o fosse, a norma de crédito vigeria no ordenamento jurídico sem, no entanto, possuir um consequente (prescritor). Como mensurar o crédito tributário, uma vez, que não houve IPI na operação anterior? Não há base de cálculo. Não há alíquota aplicável. Isso porque a norma de isenção mutilou a norma jurídica de direito ao crédito assim como o fez na norma jurídica de incidência do IPI. Parece haver uma indissociabilidade entre ambas. É o que inclusive cita Paulo Barros Carvalho sobre as duas normas: haveria uma harmonia na norma de incidência do IPI e a norma de direito crédito. Sem tal entrelaçamento não haveria a plenitude do princípio da não-cumulatividade.

Essa constatação vale tanto para a hipótese de creditamento de IPI nas saídas isentas, como na utilização do creditamento nas entradas isentas. Tanto não há a possibilidade de creditamento que a legislação após as decisões exaradas pelo STF incluiu a possibilidade de manutenção de créditos de IPI quando as saídas fossem isentas ou alíquota zero.⁴⁴ Trata-se de um benefício concedido à legislação no sentido de permitir às empresas um aproveitamento melhor da isenção e usufruir de maneira plena deste incentivo fiscal.

Portanto, se há uma mutilação parcial da regra-matriz de incidência tributária, há, por silogismo, mutilação na regra do crédito. Tanto é assim que o legislador não previu o consequente da regra de crédito quando o IPI não foi “cobrado” ou “pago” na etapa anterior.

Sobre o vocábulo “cobrado” constante do inciso II, parágrafo 3, do artigo 153 da Constituição e “pago” do artigo 49 do Código Tributário Nacional, é interpretado como incidente. Veja-se as palavras do professor Paulo de Barros Carvalho:

⁴⁴ As empresas inicialmente deveriam estornar o crédito de IPI, uma vez que não o poderiam aproveitar com o mesmo tributo. Essa prerrogativa mudou em 1999 com a Lei nº 9.779: Art. 11. “*O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.*”

“A regra-matriz de incidência tributária e a regra-matriz de direito ao crédito incidem sobre o acordo de vontades que perfaz o negócio jurídico de compra e venda. Desse suporte fático propiciador de dois cortes diferentes, suscitando fatos jurídicos distintos é que surgem, respectivamente, a obrigação tributária e a regra-matriz de direito ao crédito. Fique certo, todavia, que o pagamento dos valores correspondentes, cobrados ou não, é irrelevante para a fenomenologia da incidência tributária.”⁴⁵

O IPI incide mesmo quando há isenção, conforme já argumentado, o que não leva a crer que a norma de crédito continua a irradiar efeitos, uma vez que ela também foi mutilada pela regra isentiva. Nesse sentido, os vocábulos “cobrados” e “pagos” continuam, a nosso ver, significar incidência. Entretanto, o que exclui o crédito não é o pagamento em si, o efeito “caixa”, mas a relação implicacional entre débito-crédito.

Ademais, a regra de crédito não pode prosperar uma vez que não há o critério quantitativo oponível. A regra-matriz de incidência tributária que dá direito ao crédito ficaria “capenga”, haveria a incidência sem, contudo, existir o vínculo, a relação jurídica, uma vez que não há cristalizado no ordenamento jurídico o critério quantitativo. Tudo leva a crer que a regra isentiva irradia seus efeitos de modo abrangente: sobre a norma de incidência e sobre a norma de direito ao crédito.

Afirmamos, neste sentido, e tomando como base relações jurídicas e relações de implicação que a norma que dá direito ao crédito de IPI também foi mutilada na isenção. Se houve isenção, mutilação de um dos critérios da regra-matriz de incidência do IPI, houve por imputação lógica mutilação da norma que dá direito ao crédito.

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Isenções Tributárias do IPI, em Face do Princípio da Não-Cumulatividade*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n.33, p.161, jun. 1998. p. 160

4. Conclusão

Há claramente uma decisão política entre privilegiar o princípio da não-cumulatividade ou a extrafiscalidade da norma jurídica de isenção. Em termos generalistas, a não-cumulatividade representa a eficiência alocativa da incidência tributária. Já a extrafiscalidade representa a equidade no trato de contribuintes desiguais cuja medida consubstancia-se na concessão de isenções. A tributação, em termos econômicos, resume-se no “trade-off” entre eficiência e equidade.

Ademais, apesar dos argumentos econômicos, pretendeu-se examinar a fenomenologia da incidência e a respectiva atuação da norma isencional na norma jurídica que dá direito ao crédito. Concluindo-se, por expediente lógico, que a isenção afeta a norma jurídica de incidência tributária do IPI, bem como a norma jurídica, advinda do princípio da não-cumulatividade, que dá direito ao crédito.

Nada impede, entretanto, que o Estado construa no ordenamento jurídico, a permissão do direito ao crédito na aquisição de insumos isentos, privilegiando, desse modo, o princípio da não-cumulatividade. Assim, a tributação do IPI tornar-se-ia mais eficiente, no que o mesmo alcançaria apenas o que, de fato, o contribuinte agregou à mercadoria na forma de seu produto final. Conforme demonstramos, em nosso entender, não foi o que o Estado fez.

De maneira diametralmente oposta, ao não permitir o crédito o Estado privilegiaria a extrafiscalidade e o estímulo à indústria que efetivamente deseja-se atingir sem transferir os benefícios do incentivo fiscal ao próximo contribuinte na corrente da cadeia produtiva.

No ordenamento jurídico atual, não há norma jurídica que autorize o crédito de IPI na aquisição de insumos isentos. Não há sustentação no argumento do respeito ao princípio da não-cumulatividade. Tanto é assim, que o legislador permite nas situações por ele previstas a concessão de créditos incentivados e/ou presumidos de IPI.

É o que acontece, por exemplo, com produtos que tenham em sua composição matéria-prima agrícola e extrativa vegetal oriundas da Amazônica Ocidental. Os contribuintes que adquirirem esses produtos, terão além do benefício de comprarem um insumo isento de IPI, o benefício de crédito, como se devido fosse o IPI da aquisição destes insumos,

desde que utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem para a industrialização do produto final do contribuinte.⁴⁶

Trata-se de um crédito incentivo, pois, como já se expôs a isenção, alíquota zero e não tributação reduz o preço final do insumo, reduzindo os custos de produção. Com a permissão de crédito têm-se, portanto, um duplo incentivo.

Fica evidente que nas situações em que o Estado percebeu o ônus da existência da isenção em uma cadeia produtiva utilizou a legislação para reduzir os prejuízos do aumento da carga tributária de IPI na cadeia produtiva. São exemplos, o art. 11 da Lei 9779/99 e o art. 237 do Decreto 7212/10 (Regulamento do IPI) permitindo o aproveitamento de créditos quando há isenções e/ou alíquota zero.

No entanto, a dinâmica de mercado nem sempre torna esse duplo incentivo visível. Há casos, conforme demonstramos (*Figura 3: Cadeia da Não-Cumulatividade com Isenção sem Direito ao Crédito*), em que, de fato, a ausência de crédito e a ausência de repercussão econômica do tributo provoca o aumento da carga tributária da cadeia produtiva, a despeito da isenção visar a estimular determinada indústria. Nesses casos, há uma opção política pela manutenção da isenção e os efeitos extrafiscais que ela reverbera na cadeia produtiva. São, de fato, diversas variáveis que influenciam no crédito de IPI nas cadeias produtivas com isenção, alíquota zero ou não tributação, variáveis estas que não se limitam ao campo de atuação do Direito Tributário.

Desse modo, a utilização de argumentos “emprestados” de outros ramos do Direito e até mesmo de outras ciências faz-se necessário. O Direito Tributário de forma alguma termina onde começa o Direito Financeiro ou o Direito Econômico, pois fazem parte do mesmo sistema jurídico.⁴⁷ Há uma interdisciplinaridade inexorável entre esses ramos do Direito. A argumentação na qual o Direito Tributário prescinde de princípios de outros

⁴⁶Conforme Decreto nº 7.212/10 (Regulamento do IPI):

Aquisição da Amazônia Ocidental

Art. 237. Os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção do inciso III do art. 95, desde que para emprego como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto (Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, § 1º).

⁴⁷ Nos sábios ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho: “Compete à Ciência do Direito Tributário descrever esse objeto [conjunto de proposições jurídico-normativas que correspondam direta ou indiretamente], expedindo proposições declarativas que nos permitam conhecer as articulações lógicas e o conteúdo orgânico desse núcleo normativo, dentro de uma concepção unitária do sistema jurídico vigente.” Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ramos do Direito é um grande anacronismo, tendo em vista a sociedade dinâmica em que vivemos e o que o Direito, como um todo, pretende regular.

Nesse sentido, os incentivos fiscais, embora concretizados por meio de instrumentos jurídicos (a lei), devem ser analisados, também, sob o prisma da política fiscal. Os institutos jurídicos utilizados como meios para a concessão de incentivos fiscais partem de premissas da doutrina jurídica e tem, indubitavelmente, consequências jurídicas. Entretanto, possuem também consequências econômicas que não devem ser desprezadas pelo Direito:

“Afim, se é verdade que o tributo se tornou a principal fonte de recursos para o Estado cumprir finalidades, não é menos certo que a própria tributação produza efeitos sobre a economia, seja gerando novas distorções, seja como instrumento para atingir as finalidades estatais, merecendo, destarte, instrumentos de controle e correção. O direito não pode desconsiderar este aspecto.”⁴⁸

⁴⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 36.

5. Bibliografia

BARBOSA, Thiago Mendes Lino. *Aspectos Teóricos e Históricos da Reforma Tributária no Brasil*. 2011. 63 f. Monografia (Graduação) - FEA-USP, São Paulo, 2011. Cap. 2.

BLANCHARD, Olivier. *Macroeconomia*. 4. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007. 602 p.

BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 2ª edição, 1980.

CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Uma Análise Crítica*. São Paulo: Campus Elsevier, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. *O Absurdo da Interpretação Econômica do "Fato Gerador": Direito e sua Autonomia - o paradoxo da interdisciplinariedade*. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, v. 102, p.441-456, dez. 2007.

_____. *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.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000.

HABER NETO, Michel. *A Tributação e o Financiamento do Direito à Saúde no Brasil*. 2012. 238 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Departamento de Departamento de Direito Econômico e Financeiro, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. P. 162

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. *Extrafiscalidade: Análise Semiótica*. 2009. 319 f. Tese (Doutorado) - Curso de Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

MIRANDA, Ricardo Nunes de. *Zona Franca de Manaus: Desafios e Vulnerabilidades*. *Núcleo de Estudos e Pesquisas do Senado*, Brasília, v. 126, n. 126, p.01-43, abr. 2013.

MOREIRA, André Mendes. *A Não-Cumulatividade dos Tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012. 544 p.

_____. *Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos*. In: *Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual – VI Congresso Nacional de Estudos Tributários*. CARVALHO, Paulo de Barros e SOUZA, Priscila de. São Paulo: Noeses/IBET, 2009, pp. 47-88.

REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

SILVA JÚNIOR, Bernardo Alves da. O IPI não-cumulativo e a impossibilidade jurídica do crédito oriundo da aquisição de insumos isentos. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 14, n. 2211, 21 jul.2009. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/13196>>. Acesso em: 27 ago. 2013.

VARIAN, Hal R. *Microeconomia: Princípios Básicos: Uma Abordagem Moderna*. 7. ed. Rio de Janeiro: Editora Campus, 2006. 807 p.

.