

IPI, ALÍQUOTA ZERO E MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS RELATIVOS A MATÉRIAS PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAIS DE EMBALAGEM.

RUY BARBOSA NOGUEIRA
Catedrático de Direito Tributário
e Professor de Direito Tributário
Comparado da Faculdade de Direito
da Universidade de São Paulo

C O N S U L T A

O ilustre causídico Gustavo Miguez de Mello, em nome de sua cliente, fabricante de diversos produtos sujeitos ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) a "alíquota zero", afim de ver reconhecido o direito dessa fabricante à manutenção integral dos créditos desse tributo que foram a ela repassados nos preços de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de terceiros, propôs ação declaratória e sobre a procedência do pedido solicita nosso parecer, anexando os quesitos que serão respondidos afinal.

P A R E C E R

I - Dedicando-nos há mais de quarenta anos, muito especialmente ao estudo, à evolução, ao ensino e às questões sobre Imposto de Consumo (1), hoje legalmente denominado Imposto sobre Produtos Industrializados, é a primeira vez que somos chamados a colaborar no esclarecimento de uma questão em que já encontramos citados nos, ou carreados para os autos, inúmeros acórdãos unânimes que, predominantemente, já reconheceram esse direito de manutenção de crédito dos impostos indiretos de consumo, de tal sorte a podermos ressaltar que já existe no direito pretoriano brasileiro um verdadeiro "DIREITO RECONHECIDO" (Cód.Civ. item I do art.160) à manutenção desse crédito (ICM ou IPI).

No sentido dessa jurisprudência, queremos ainda citar do STF, mais os acórdãos: 1a. Turma RE 103.102.6-SP; 2a. Turma RE 111.456.

(1) Vide pág. XV do livro DIREITO TRIBUTÁRIO - Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira, coordenação de Brandão Machado, edição Saraiva, São Paulo, 1984.

8-SP e 1a. Turma RE 106.701.2-SP na mesma linha do acórdão do Plenário na Representação nº 973-MG (RTJ 86/765), todos uniformes e unânimes.

II - Do ponto de vista da doutrina devemos declarar que estudamos todos os pareceres juntados, dos colegas brasileiros. Como o último destes, de autoria de Gilberto de Ulhôa Canto, e que, além de apreciar e confirmar todos os pareceres anteriores acrescenta irretorquíveis fundamentos: pedimos licença e a honra de o subscrever integralmente. E, como após o parecer da lavra de Ulhôa Canto também foram juntados mais dois pareceres dos ilustres Mestres e Colegas da área do Mercado Comum Europeu, também desejamos nos declarar de pleno acordo, pois também naquela legislação tais créditos são mantidos nos impostos de valor acrescido.

III - O fato da unanimidade desse pensamento científico e jurisprudencial no caso, a nosso ver decorre, em primeiro lugar da pacificação dessa matéria que não mais comporta polêmica. Pelo quanto já estudamos, basta dizer que essa problemática já repousa na mesma e única verdade, qual seja a que resulta da natureza das coisas.

A questão fundante, no caso está tranqüilamente na própria tipologia dos chamados ou classificados impostos indiretos sobre o consumo, as despesas ou os gastos dos particulares, nada mais.

IV - Assim como o Mestre Pescatore, há tantos anos, escrevia sobre "La Logica delle Imposte" (A lógica dos Impostos), para demonstrar a coexistência harmônica de vários tipos de impostos, hoje se fala nos "sistemas" porque dentro destes são muitos os tipos de impostos procurando alcançar as diferenciadas situações, diversificados contribuintes ou as diferentes capacidades contributivas.

Os chamados impostos sobre o consumo são, precisamente, os que somente podem incidir sobre o ato de consumo, gasto ou despesa dos consumidores finais e somente estes é que podem e devem, em razão do seu consumo, suportar afinal o ônus financeiro desses impostos.

V - Neste sentido, em livro de 1963, já acentuamos que esse imposto toma os produtos, artigos de consumo ou "mercadorias como medida de tributação, encarando-as no seu aspec

to de relação com as pessoas, em última análise, na sua maior ou menor adaptabilidade ou destinação ao consumo que é o ato humano por ele visado" (Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias, São Paulo, 1963, pág. 98).

VI - Nunca o IPI deixou de ser o nosso mais típico imposto sobre o consumo. O art. 1º do decreto-lei 34/1966 estatuiu apenas que "O Imposto de Consumo de que trata a lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964, passa a denominar-se Imposto sobre Produtos industrializados", e o C.T.N., no parágrafo único do art. 46 continuou a dispor que "Para os efeitos deste Imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo".

VII - Se dentre todos os diferentes impostos que compõem o "sistema" tributário, esse é um imposto sobre o consumo, gastos ou despesas; é apodítico que ele não pode incidir senão, única e exclusivamente sobre o consumo e ser, como é, devido única e exclusivamente pelo consumidor final.

O fabricante tem os ônus das obrigações acessórias e como contribuinte de direito coleta ou cobra o imposto para o fisco, mas não é quem suporta o ônus financeiro, pois tem sempre de transferi-lo ou repassá-lo (art. 166 do C.T.N.).

VIII - Neste sentido, por acórdão unânime, definitivo e jamais alterado, o Egrégio Supremo Tribunal já deixou absolutamente dilucidada essa verdade não só axiomática que decorre da própria natureza jurídica desse imposto, mas que, sobretudo, veio a se cristalizar nos textos literais da vigente Constituição Federal (art. 21, § 3º) e no C.T.N. (art. 49).

Com efeito.

IX - Já o saudoso Tito Rezende, que foi inscrito no Livro do Mérito Nacional como o maior analista brasileiro das leis fiscais, em sua famosa Revista Fiscal e de Legislação da Fazenda, nº 24, de 31.12.1951, sob nº 1017 da seção Imposto de Consumo, assim sintetizou essa imperecível lição do STF:

"SENDO IMPOSSÍVEL, POR FORÇA MAIOR, COBRAR DO CONSUMIDOR O VALOR DO IMPOSTO

DE CONSUMO, EXTINGUE-SE A OBRIGAÇÃO DO
CONTRIBUINTE."

Esse acórdão unânime na apelação cível nº 8228, que está publicado no D.J. de 5. 11.1951 e analisado por Tito Rezende, teve como Relator o Ministro Hahnemann Guimarães, cujo voto assim fundamentou e decidiu:

"No momento em que o imposto devia ser pago, opôs-se fato que assumiu o caráter de vis maior (Código Civil, art. 105 parágrafo único), à prestação do contribuinte. O valor do imposto de consumo é incorporado ao do produto sendo cobrado do consumidor. No caso essa cobrança se tornou impossível, porque consumidores eram as tropas revolucionárias. Tal impossibilidade extinguiu a obrigação do contribuinte, porque o fabricante ou o comerciante não podem ficar sujeitos a um imposto, que deve ser cobrado do consumidor, se este se opõe, em movimento revolucionário, à autoridade fiscal.

Nego, assim, provimento aos recursos."

Voto do Ministro Orosimbo Nonato:

... "inclino-me também em confirmar a sentença pelas peculiaridades do caso...

O imposto de consumo é devido pelo consumidor, ainda que pago pelo produtor. O produtor é, assim, o coletor, o cobrador da União e ele não podia, no caso, cobrar de quem se recusava a pagar e podia se recusar, por motivo da força, a que não era possível opôr força igual ou superior.

Não era, assim, lícito fazer recair o encargo do imposto ao coletor dele, que apenas não o cobrou por não ter sido possível. Também nego provimento..."

X - É, pois, evidente, que qualquer parcela do imposto de consumo ou IPI adiantada ou paga pelo empresário como coletor gratuito da União, tem que ser debitada ou repassada; o empresário não é o devedor desse imposto que incide sobre o gasto, consumo ou despesas do consumidor final.

XI - Com a sua alta qualificação de membro da Comissão da Reforma Constitucional e Tributária e sua grande experiência, quanto acuidade, Gilberto de Ulhôa Canto conclui no ítem

3.10 de seu parecer que o princípio constitucional e complementar da não-cumulatividade

"significa, também, que o montante do tributo a que diz respeito não pode ser suportado por quem não for o destinatário final do produto sobre que incide o imposto".

Ainda, como quem conhece os acórdãos do STF e por isso não precisou citar o da Apelação Cível nº 8.228 que citamos, o Mestre Uilhôa Canto conclui na mesma linha daquela solução do Supremo, acentuando no ítem 3.17:

"a exigência de que o industrial estorne o crédito relativo a insumos empregados na fabricação de produtos não tributados faz com que o industrial seja tratado como o consumidor final de tais insumos, o que contraria a realidade econômica (já que esses insumos vão integrar produtos de seu comércio) e não se ajusta ao sistema jurídico do tributo. A única hipótese aceitável de estorno de crédito sobre matérias primas e outros insumos é a da utilização dos insumos na fabricação de bens para uso próprio, pois, nesse caso, o industrial é de fa-

to seu consumidor final".

XII - No mais completo (perto de 800 pāgs.) e sempre atualizado livro didático e profissional (estā no prelo a 12a.edição), do famoso catedrātico de Direito Tributārio de Colônia, Prof. Klaus Tipke, que ē seu STEUERRECHT - Ein Systematischer Grundriss, ed. Otto Schmidt, Kōln, ao tratar especificamente dessa questāo do imposto indireto e de valor acrescido (Mehrwertsteuer) ele esclarece ā pāg.455 da ediçāo de 1985,-o que assim traduzimos:

"A exoneraçāo do empresārio que somente ē interposto na corrente por motivos tēcnicos (apenas como coletor do imposto) ē essencial: somente os consumidores particulares, ē que devem ser onerados (vide tambē pāg. 416):

.....

"1. Esse imposto como imposto de consumo.

Sempre pela transferēncia do imposto ao adquirente seguinte, nas fases de circulaçāo, como ē objetivo da lei, o empresārio econōmica ou financeiramente nāo fica onerado pelo imposto. E certo que, somente empresārios podem

ser coletores ou contribuintes de direito desse imposto, pois pelo sistema não são eles os onerados - porque o imposto que lhes é transferido na fase anterior é compensado por meio de crédito daquela incidência anterior; - isto porque devem repassar o imposto que for devido. Se excepcionalmente não for possível repassar o imposto, tem de ser aplicada uma medida de equidade... (pág. 416)."

XIII - Observe-se que, como os demais pareceristas do Mercado Comum Europeu, o ensino deste Mestre da Alemanha confirma o que é comum em todos os países daquela comunidade.

XIV - Mas no caso brasileiro, além da razão de ordem natural das coisas, pela qual esse imposto indireto sobre o consumo sempre tem que ser repassado até o consumidor final, é a Constituição Federal do Brasil que expressa e literalmente estatui, compulsoriamente em seu art.21:

§ 3º O imposto sobre produtos industrializados será seletivo em função da essencialidade dos produtos, abatendo-se em cada operação, o montante cobrado nas anteriores.

XV - Ainda o C.T.N., que nos termos do § 1º do art.18 da Constituição Federal é legislação paraconstitucional ou complementar, acrescenta:

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

Parágrafo único. *O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.*

RECONHECIMENTO DA PRÓPRIA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA FISCAL

XVI - Já em parecer que elaboramos em 30 de janeiro de 1974, especificamente sobre o direito da manutenção do crédito do IPI referente às matérias primas, produtos intermediários e embalagem relativamente a produtos exportados, a própria Secretaria da Receita Federal reconheceu integralmente esse direito do contribuinte, baixando o Parecer Normativo CST nº

149, de 19.8.74, ficando por esse reformulado o Parecer Normativo nº 237, de 22.9.72. Tanto esse nosso parecer, como o Parecer Normativo 237, estão publicados de págs. 65 a 89 em nosso livro DIREITO TRIBUTÁRIO APLICADO, 1a. edição Forense/Edusp, Rio-São. Paulo, 1976 e repetidos na 2a. edição Forense, 1977 às mesmas páginas.

Como se pode verificar, o próprio fisco reconheceu a procedência dos fundamentos e o direito a essa manutenção do crédito, sendo certo que o caso específico era de produtos exportados. Nesse parecer de 1974 não levantamos a questão da inconstitucionalidade, tanto assim que à pág.71, apenas como obiter dictum referimos que para o caso da exportação não cabia examinar sequer a questão da "alíquota zero".

ALÍQUOTA ZERO. SOLUÇÃO DO STF.

XVII - Acontece, porém, que o Supremo Tribunal Federal, ao depois, examinando a natureza jurídico-fiscal da "alíquota zero", veio a assentar, pacificamente, que a alíquota zero nada tem a ver com a não-incidência nem com a isenção. Que a alíquota zero, como categoria da técnica fiscal significa tributação qualificada

ou incidência cuja alíquota é zero e essa alíquota mantém ou qualifica a hipótese como de incidência.

XIX - Para concluir esta introdução e premissas para dar resposta aos quesitos, queremos ressaltar mais os seguintes e fundamentais aspectos:

A "RATIO ESSENDI" DO IPI; A NATUREZA JURÍDICO-FINANCEIRA DESSE IMPOSTO E QUEM LEGALMENTE TEM QUE SUPORTAR O SEU ÔNUS.

XX - Os chamados impostos indiretos sobre consumo, gastos ou despesas dos indivíduos surgiram no final da Idade Média, com o objetivo não só de fornecer ao Tesouro maior arrecadação para atender às necessidades financeiras do Estado, mas para alcançar também as classes privilegiadas (clero e nobreza) que não eram atingidas pela tributação direta (2).

(2) cfr. "Excise taxes were introduced at the close of Middle Ages, primarily in order to provide a reliable and steady flow of revenue to meet the mounting indebtedness of the states. But they soon acquired a political significance in that they afforded to the royal and rising commercial class a convenient means of shifting a part of the tax burden to the privileged clergy and nobility who could not be reached by direct taxation (verbeté "EXCISE" na ENCYCLOPAEDIA OF THE SOCIAL SCIENCES, dirigida por Seligman, The Macmillan Company, New York, 1948, vol. V, pág. 669, Karl Brauer).

A idéia de se tomar como índice de tributação os gastos ou consumos dos particulares foi a de que o maior ou menor gasto, despesa ou consumo é, até certo ponto, um índice de renda ou riqueza, pois que o indivíduo gasta ou consome em proporção às suas posses. O defeito dessa presunção está em não atingir a renda não gasta ou economizada (3), mas essa é objeto de incidência de outros impostos.

XXI - Entretanto, essa tributação, que era inicialmente sobre certos artigos de consumo, foi-se ampliando para atingir a quase totalidade das mercadorias e surgiram as grandes acusações de que esse imposto é regressivo e vinha assim onerar mais as classe pobres, pois quanto mais se desce na escala social, a proporção entre os ganhos e os gastos de consumo é

(3) cfr. "Les impôts sur les consommations frappent indirectement le revenu des contribuables en taxant leurs dépenses, qu'on suppose proportionnelles au revenu lui même.

Cette présomption est, dans certaines limites, raisonnable, parce qu'il existe, incontestablement une relation entre la richesse et la consommation, entre le revenu et les dépenses. Elle est cependant très imparfaite puisqu'elle ne calcule pas la part importante du revenu individuel qui est épargnée." (Luigi Cossa, PREMIÈRES ÉLÉMENTS DE LA SCIENCE DES FINANCES, Edição V. Giard & E. Briere, Paris, 1899, pág. 156).

maior. Uma família operária gasta talvez quase todo o seu ganho em bens de consumo (alimentação, vestuário, habitação, etc), enquanto os gastos dos mais abastados, em consumos, é de muito menos proporção em relação ao seu ganho ou riqueza. Daí a evolução para a criação e cobrança dos impostos progressivos sobre a renda e a propriedade e a correção do imposto de consumo no sentido de evitar a tributação dos artigos de primeira necessidade e a introdução do princípio da seletividade em função da essencialidade, que deve reduzir ao mínimo a tributação dos artigos de maior consumo popular ou das classes pobres (4).

XXII - O nosso hoje chamado "Imposto sobre Produtos industrializados" denominava-se "Imposto de Consumo". A mudança de nome feita pelo art. 1º do Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966 (5), teve por objetivo dar um nome mais específico, isto é, indicar que esse imposto não é o único imposto sobre o consumo

(4) Confronte-se o verbete EXCISE, op. cit., pág. 671.

(5) Art.1º - O Imposto de Consumo, de que trata a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, passa a denominar-se Imposto sobre Produtos Industrializados.

de mercadorias; também o são o Imposto de Importação, o ICM, o Imposto Único sobre combustíveis, eletricidade e minerais - e ainda deixar claro que esse imposto não incide sobre "produtos in natura", mas somente sobre os "produtos industrializados", aqueles que sejam resultado de um processo de fabricação ou de adaptação ao consumo. (cfr. C.T.N., art. 46, parágrafo único).

XXIII - Para que um artigo possa ser alcançado pelo "Imposto sobre Produtos Industrializados" é preciso, como "prius", que ele seja não só o resultado de uma industrialização, mas entregue a consumo (situações fáticas nucleares do fato gerador hipotetizado ou tipificado legislativamente).

Sendo, pois, o IPI um imposto sobre o consumo, gastos ou despesas dos particulares, como já foi demonstrado, jamais pode ser cobrada do fabricante qualquer parcela desse imposto, o que, de resto, constitucionalmente está proibido. Tal exigência fere as disposições literais do art. 21, § 3º da Constituição Federal e o art. 49 do Código Tributário Nacional, sendo o C.T.N., "ex vi" do § 1º do art. 18 da Constituição legislação complementar desta. De outro lado, também o C.T.N. estatui que o "empre

go da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei" (art.108, § 1º).

CONFISCO TRIBUTÁRIO

XXIV - Mas acontece ainda que, estando expressamente proibida pelo texto do § 3º, art. 21 da Constituição e 49 do C.T.N., a exigência de cancelamento desse crédito (a não compensação) resulta em cobrar imposto do fabricante, sem lei que o tenha criado, o que fere o princípio da estrita legalidade e configura repugnante CONFISCO.

Precisamente discorrendo, demonstrando e comprovando com citações dos textos da Constituição da República; com a honradez, ciência e experiência de Professor Emérito de Finanças Públicas, de Constituinte e de Ministro Presidente do Supremo Tribunal Federal que foi, ensina o Catedrático Aliomar Baleeiro que a Constituição brasileira "repugna o CONFISCO tributário e ele é proibido pela Constituição" (vide LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR, 5a.ed. Forense, Rio, 1977, págs. 262, 263, 264, 265 e 269).

Aliás, a unanimidade dos Autores nacionais e estrangeiros que tratam do assunto, ressalta mesmo que dos piores e mais camuflados dentre os confiscos são, precisamente, os rotulados como tributos ou falsos impostos, taxas ou contribuições e multas fiscais indevidos.

Assim, o grande Mestre pátrio, à pág.6 desse seu mais afamado livro, enumerando os princípios básicos da Constituição Federal, inclui no rol que organizou o princípio fundamental da

"Proibição de efeitos confiscatórios dos tributos (art. 153, §§ 11 e 22)."

Para não citarmos mais uma torrente dos notáveis autores universais que demonstram a ilegalidade e inconstitucionalidade do CONFISCO TRIBUTÁRIO, basta concluir com o verbete CONFISCATION da insuperável Enciclopédia das Ciências Sociais, dirigida pelo clássico Seligman, que assim traduzimos, seguido do original, para maior autenticidade:

"CONFISCO: é um princípio reconhecido por todas as nações que os direitos de propriedade não podem ser transferidos pela ação de autoridades públicas, de um

particular para outro, nem podem eles ser transferidos para o tesouro público, a não ser para uma finalidade publicamente conhecida e autorizada pela Constituição"

("CONFISCATION: it is a recognized principle of all nations that property rights shall not be transferred by action of the public authorities from one private individual to another nor shall they be transferred to the public treasury except for a publicly known and constitutionally sanctioned purpose").

(Encyclopaedia of the Social Sciences, edição da Macmillan, New York, 1948, vol. IV, pág. 183).

XXV - Em face de todo o exposto, passamos a transcrever e responder cada quesito que nos foi formulado.

1º QUESITO

Assiste razão a Ceras Johnson Ltda. em todos os artigos ou fundamentos invocados dos embargos infringentes que ela ofereceu na apelação cível nº 84.783 ?

RESPOSTA

Após o exame e estudo de todas as peças e pareceres, que devidamente xeroxados nos foram oferecidos, respondemos sim.

2º QUESITO

É verdade que dentre treze países que adotam o imposto sobre valor acrescentado - o Brasil e os 12 países do Mercado Comum Europeu - em nenhum deles é determinada a anulação de créditos incidentes nos insumos nos casos de produtos sujeitos a alíquota zero ?

RESPOSTA

Precisamente neste sentido e dentro do Mercado Comum Europeu o demonstram os pareceres dos eminentes Professores J.H.Christiaanse e A. Fantozzi, devidamente traduzidos e juntados aos autos. Também o Prof. Klaus Tipke, compendiando a legislação do Mercado Comum no trecho que citamos e traduzimos, demonstra que pela própria natureza do imposto indireto sobre o valor acrescentado, nenhuma parcela pode incidir sobre o fabricante ou empresário, mas somente sobre o consumidor final. Por tudo isso e pelo conhecimento que temos daquela legislação comparada, não encontramos nenhuma norma anulando tais créditos que, ao contrário, são reconhecidos e au-

torizados, precisamente para impedir a cumulatividade que não pode ser admitida dentro do sistema do valor acrescido.

3º QUESITO

É verdade que a não-anulação de tais créditos decorre da própria sistemática do tributo, razão pela qual, na ausência de lei expressa que determine a anulação ela não pode ser determinada pelo Regulamento ? Tal lei não seria, no Brasil, inconstitucional (princípios da não cumulatividade e seletividade) e contrária ao disposto no artigo 49 do C.T.N. ?

RESPOSTA

Sim, e tal lei inexistente, sem dúvida, se por hipótese surgisse no Brasil, seria inconstitucional e também afrontaria o disposto no art. 49 do C.T.N.

4º QUESITO

A determinação da anulação de crédito do IPI no caso de produtos tributados sob alíquota zero viola normas constitucionais e legais ? Em caso de resposta afirmativa, quais ?

RESPOSTA

Sim. Viola o art.21 § 3º da Cons

tituição Federal e também o art. 49 do C.T.N. que é legislação complementar da Constituição.

5º QUESITO

Para que um produto de essencialidade máxima possa ser inteiramente desonerado do IPI, além de tributá-lo sob alíquota zero, tornar-se-ia necessária a manutenção dos créditos de IPI incidente nos insumos ?

RESPOSTA

Sim. Por isso mesmo que tanto a Constituição Federal (art.21 § 3º) como o C.T.N. (art. 49) topicamente estatuem, a seletividade em função da essencialidade e a não-cumulatividade. Nenhuma lei pode contrariar o disposto na Constituição. Como amplamente já demonstrado, além de ser constitucionalmente impossível a exigência do citado estorno. Se, para argumentar, fosse admitido, fraudaria a própria possibilidade legislativa normal de atender aos comandos constitucionais de seletividade em função da essencialidade.

Este é o nosso parecer, s.m.j.

São Paulo, 26 de janeiro de 1988