

## Isenções Tributárias do IPI, em Face do Princípio da Não-Cumulatividade

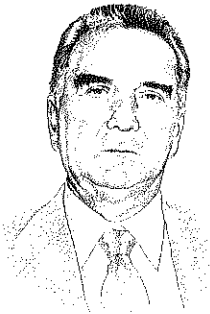
*Paulo de Barros Carvalho*

### I. Consulta

A indústria de bebidas X, por intermédio de seu ilustre advogado, apresenta-me consulta sobre o tema das isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. Em estreita sùmula, entendem as consulentes que, dada a isenção dos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, quando destinados ao consumo interno ou à comercialização em qualquer ponto do território nacional, salvo algumas exceções, é de aplicar-se, em toda sua amplitude, o princípio constitucional da não-cumulatividade, inscrito no art. 153, § 3º, da Carta Magna, pelo que haveria de compensar-se o que for devido em cada operação, com o montante cobrado nas anteriores. Lembram também que o referido primado não sofre qualquer limitação ou ressalva no Estatuto Supremo, diferentemente do que ocorre com o ICMS.

Com supedâneo em tais considerações, postulam como válida a interpretação segundo a qual é legítimo o direito ao abatimento dos créditos com os correspondentes débitos do IPI, aos contribuintes que tenham participado das "operações anteriores", adquirindo produtos industrializados, mesmo no caso de operações isentas, permanecendo íntegra a prerrogativa. Esta tomará por base de referência o imposto que, em tese, incidiria, não fora a existência do preceito isentivo.

Para que o parecer chegue a bom termo, oferecendo o rendimento que dele se espera, solicitam ainda que me manifeste expressamente sobre os quesitos propostos, resolvendo-os de forma objetiva.



**Paulo de Barros Carvalho**  
é Professor Titular de Direito Tributário da PUC/SP (1985), Professor Titular de Direito Tributário da USP (1997) e Advogado em São Paulo.

### II. Quesitos

1. Em que consiste a não-cumulatividade do IPI? A não-cumulatividade é instituto jurídico de estatura constitucional? Caso positivo, pode ser alterada, condicionada ou limitada por norma infra-constitucional?

2. Qual o sentido e alcance da expressão "cobrado" constante do inciso II do parágrafo 3 do artigo 153 da Constituição?

3. Considerando-se isenta do IPI, determinada operação realizada com produto industrializado, tem o contribuinte adquirente (desse produto) o direito ao crédito do imposto federal, para efeito de compensação com débitos decorrentes de operações subsequentes?

4. Tendo em vista as respostas aos quesitos 1 a 3, têm as consulentes o direito ao crédito do IPI relativamente à operação isenta de aquisição de produto (concentrado de refrigerante produzido na Zona Franca de Manaus)?

5. Caso a resposta ao quesito 4 seja afirmativa, a circunstância da operação de aquisição deixar de ser isenta e passar a ser "tributada com alíquota zero" altera a situação jurídica das consulentes? Em outras palavras, se a operação de aquisição estiver sujeita à alíquota zero, as consulentes continuam tendo direito ao crédito do IPI?

### III. Parecer

1. Três sistemas jurídicos: a) o sistema visto como conjunto de enunciados, tomados no plano da expressão; b) sistema jurídico como o conjunto dos conteúdos de significação dos enunciados prescritivos; e c) sistema jurídico como domínio articulado de significações normativas

Dentre os muitos traços que lhe são peculiares, o direito oferece o dado da linguagem como seu integrante constitutivo. A linguagem não só fala do objeto (Ciência do Direito), como participa de sua constituição (direito positivo). Se é verdade que não há fenômeno jurídico sem prescrições escritas ou não escritas; também é certo que não podemos cogitar de manifestação do direito sem uma linguagem, idiomática ou não, que lhe sirva de veículo de expressão.

Desta maneira, o procedimento de quem se põe diante do direito com pretensões cognoscitivas há de ser orientado pela compreensão desses textos prescritivos. A partir do contacto com a literalidade textual, vale dizer, com o plano dos significantes ou com o chamado plano da expressão, ali onde estão as estruturas morfológicas e gramaticais (i), o intérprete constrói os conteúdos significativos (ii) e ordena-os na forma estrutural de normas jurídicas, articulando essas entidades para formar um domínio (iii). Se retivermos a observação de que o direito carrega sempre esses três planos: o das formulações literais, o de suas significações enquanto enunciados prescritivos e o das normas jurídicas, como unidades de sentido obtidas mediante o grupamento de significações que obedecem a determinado esquema formal (implicação) e se pensarmos que todo nosso empenho se dirige para construir essas normas contidas num estrato de linguagem; não será difícil verificar a gama imensa de obstáculos que se levantam no percurso gerativo de sentido ou, em termos mais simples, na trajetória da interpretação.

A missão do exegeta dos textos jurídico-positivos, ainda que possa parecer facilitada pela eventual coincidência da mensagem prescritiva com a seqüência das fórmulas gráficas utilizadas pelo legislador (no direito escrito), oferece ingentes dificuldades, se a proposta for de um exame mais sério e atilado. E, sendo o direito um objeto da cultura, invariavelmente penetrado por valores, teremos, de um lado, as estimativas, sempre cambiantes em função da ideologia de quem interpreta; de outro, os intrincados problemas que cercam a metalinguagem, também inçada de dúvidas sintáticas e de problemas de ordem semântica e pragmática.

Tudo isso, porém, não nos impede de declarar que conhecer o direito é, em última análise, compreendê-lo, interpretá-lo, *construindo* o conteúdo, sentido e alcance da comunicação legislada. Tal empresa, contudo, nada tem de singela. Requer o envolvimento do exegeta com as proporções inteiras do todo sistemático, incursionando pelos escalões mais altos e de lá regressando com os vetores axiológicos ditados por juízos que chamamos de *princípios*.

A lei, vista sob certo ângulo, representa o texto, na sua dimensão de veículo de prescrições jurídicas. Constituição, emenda constitucional, lei complementar, lei ordinária, medida provisória, resoluções, decretos, sentenças, acórdãos, contratos e atos administrativos, enquanto suportes materiais de linguagem prescritiva, pertencem à plataforma da expressão dos textos prescritivos e, como tais, são veículos introdutórios de normas jurídicas, constituindo a base empírica do conhecimento do direito posto.

Já a norma jurídica é juízo implicacional construído pelo intérprete em função da experiência no trato com esses suportes comunicacionais. Por isso, não há que se confundir norma, como complexo de significações enunciativas, unificadas em forma lógica determinada (estrutura implicacional) e a expressão literal desses enunciados, ou mesmo os conteúdos de sentido que tais enunciados apresentem, quando isoladamente considerados. O plano dos significantes (plano de expressão) é o veículo que manifesta, graficamente (no direito escrito), a mensagem expedida pelo autor. Na sua implexa totalidade, constitui o *sistema morfológico e gramatical do direito posto*, conjunto de frases prescritivas introduzidas por fatos jurídicos

que a ordenação positiva para tanto credencia.

Com propósitos analíticos, entretanto, podemos isolar frase por frase, enunciado por enunciado, compondo um domínio de significações, antes de agrupar os conteúdos segundo fórmulas moleculares caracterizadas pelo conectivo implicacional. Nesse momento intermediário, estaremos diante daquilo que poderíamos chamar de *sistema de significações proposicionais*. Agora, num patamar mais elevado de elaboração, juntaremos significações, algumas no tópico de antecedente, outras no lugar sintático de conseqüente, tudo para constituir as entidades mínimas e irredutíveis (com o perdão do pleonasma) de manifestação do deôntico, *com sentido completo*, uma vez que as frases prescritivas, insularmente tomadas, são também portadoras de sentido. Formaremos, desse modo, as unidades normativas, regras ou normas jurídicas que, articuladas em relações de coordenação e de subordinação, acabarão compondo a forma superior do *sistema normativo*.

Colho o ensejo para reiterar que os três sistemas a que me referi são constitutivos do *texto*, entendida a palavra na sua mais ampla dimensão semântica. Nunca é demais insistir que as subdivisões em sistemas respondem a cortes metódicos que os objetivos da investigação analítica impõem ao espírito do pesquisador.

Com efeito, a norma jurídica é uma estrutura categorial construída, epistemologicamente, pelo intérprete, a partir das significações que a leitura do texto do direito positivo desperta em seu espírito. É por isso que, quase sempre, não coincidem com os sentidos imediatos dos enunciados em que o legislador distribui a matéria no corpo físico da lei.

Advém daí que, na maioria das vezes, a leitura de um único artigo será insuficiente para a compreensão da regra jurídica. E quando isso acontece o exegeta se vê na contingência de consultar outros preceitos do mesmo diploma e, até, a sair dele, fazendo incursões pelo sistema. A proposição que dá forma à norma jurídica, ensina Lourival Vilanova - *é uma estrutura lógica. Estrutura sintático gramatical é a sentença ou oração, modo expressional frástico (de frase) da síntese conceptual que é a norma. A norma não é a oralidade ou a escritura da linguagem, nem é o ato de querer ou pensar ocorrente no sujeito emitente da norma, ou no sujeito receptor da norma, nem é, tampouco a situação objetiva que ela denota. A norma jurídica é uma estrutura lógico-sintática de significação*<sup>1</sup>.

## 2. Fenomenologia da Incidência Tributária

As regras do direito juridicizam os fatos sociais (entrem eles, os naturais que interessem de algum modo à sociedade) fazendo irromper relações jurídicas, no seio das quais aparecem os direitos subjetivos e os deveres correlatos. Daí dizer-se que a incidência da regra faz nascer o vínculo entre sujeitos de direito, por força da imputação normativa. E a norma tributária não refoge desse quadro de atuação que é universal, valendo para todo espaço e para todo o tempo histórico.

Como decorrência do acontecimento do evento previsto hipoteticamente na norma tributária, instala-se o fato, constituído pela linguagem competente, irradiando-se o efeito jurídico próprio, qual seja o liame abstrato, mediante o qual uma pessoa, na qualidade de sujeito ati-

vo, ficará investida do direito subjetivo de exigir de outra, chamada de sujeito passivo, o cumprimento de determinada prestação pecuniária. Empregando a terminologia do Código Tributário Nacional, diríamos: ocorreu o "fato gerador" (em concreto), surgindo daí a obrigação tributária: é a fenomenologia da chamada "incidência dos tributos".

Em rigor, não é o texto normativo que incide sobre o fato social, tornando-o jurídico. É o ser humano que, buscando fundamento de validade em norma geral e abstrata, constrói a norma jurídica individual e concreta, na sua bimedialidade constitutiva, empregando, para tanto, a linguagem que o sistema estabelece como adequada, vale dizer, a linguagem competente. Instaura, desse modo, o fato e relata seus efeitos prescritivos, consubstanciados no laço obrigacional que vai atrelar os sujeitos da relação. Como órgão habilitado para o exercício. E tal atividade, que consiste na expedição de u' a norma individual e concreta, somente será possível se houver outra norma, geral e abstrata, que lhe sirva de fundamento de validade.

Aquilo que se convencionou chamar de incidência é, no fundo, uma operação lógica entre conceitos conotativos (da norma geral e abstrata) e conceitos denotativos (da norma individual e concreta). É a relação entre o conceito da hipótese de auferir renda (conotação) e o conceito do fato de uma dada pessoa "A" auferir renda no tempo histórico e no espaço do convívio social (denotação). Exatamente por que se dá entre conceitos de extensão diversa, tal operação é conhecida como inclusão de um elemento (o fato protocolarmente identificado) na classe correspondente, ex-

<sup>1</sup> Norma jurídica - proposição jurídica, RDP 61, p. 16.

pressa no enunciado conotativo da hipótese tributária. Utiliza-se também a palavra "subsunção" para fazer referência a esse processo do quadramento do fato na amplitude da norma. Tecnicamente, interessa sublinhar que a incidência requer, por um lado, a norma jurídica válida e vigente; por outro, a realização do evento juridicamente vertido em linguagem que o sistema indique como própria e adequada. A mesma norma pode incidir sobre acontecimentos diferentes, produzindo, com isso, fatos jurídicos distintos. Paralelamente, normas diferentes podem incidir sobre o mesmo suporte fáctico, engendrando também fatos *juridicamente* diversos. Um único fato social comparece aos olhos do jurista como dois fatos jurídicos distintos porque objeto da incidência de normas jurídicas diversas. *Eis aí, desde logo, uma observação que me parece preciosa para iluminar o cerne do problema formulado pelas consulentes: o direito ao crédito do contribuinte não decorre da regra-matriz de incidência tributária. Antes, provém da eficácia legal de outra norma jurídica: aquela atinente ao direito de creditar-se que, tomando por base de incidência o mesmo fato social, determina o surgimento do direito ao crédito.*

### 2.1. A relatividade do fato jurídico

Fato jurídico é a parte do suporte fáctico que o legislador, mediante a expedição de juízos valorativos, recortou do universo social para introduzir no mundo jurídico. Pontes de Miranda argumenta que o suporte factual, que está no mundo, *não entra, sempre, todo ele. As mais das vezes, despe-se de aparências, de circunstâncias, de que o direito*

*abstraiu; e outras vezes se veste de aparências, de formalismo, ou se reveste de certas circunstâncias, fisicamente estranhas a ele, para poder entrar no mundo jurídico. A própria morte não é fato que entre nu, em sua rudeza, em sua definitividade no mundo jurídico*<sup>2</sup>.

Ao promover essas incisos no plano da realidade social, o legislador tem de levar em conta a estrutura lógica da norma que vai compor, uma vez que as descrições factuais serão associadas implicacionalmente a prescrições de conduta. Estará às voltas, então, com as combinações possíveis entre os antecedentes e os conseqüentes de cada unidade, de tal sorte que teremos as seguintes possibilidades: a)  $F' / R'$ ; b)  $F' / R', R'', R'''' \dots$ ; c)  $F', F'', F'''' \dots / R'$ ; d)  $F', F'', F'''' \dots / R', R'' R'''' \dots$ . Equivale a dizer, em linguagem desformalizada: a) um fato ( $F'$ ) pode estar ligado a uma única relação jurídica ( $R'$ ); b) o mesmo fato ( $F'$ ) pode associar-se a dois ou mais vínculos jurídicos ( $R', R'', R'''' \dots$ ); c) dois ou mais fatos ( $F', F'', F'''' \dots$ ) podem provocar a mesma relação ( $R'$ ); e d) dois ou mais fatos ( $F', F'', F'''' \dots$ ) podem irradiar duas ou mais relações de direito ( $R', R'', R'''' \dots$ ).

A teoria das relações (ou Lógica dos Predicados Poliádicos) não admite outras junções, somente essas: a) um com um; b) um com vários; c) vários com um; e d) vários com vários. E o legislador, como todos os demais seres pensantes, será prisioneiro dessa combinatória formal.

Bem sabemos, contudo, que o mesmo fato social pode sofrer tantos cortes jurídico-conceptuais quanto o desejar a autoridade que legisla, dando ensejo à incidência de normas jurídicas diferen-

<sup>2</sup> Tratado de direito privado, Volume I, p. 20.

tes. Ao confluírem sobre a mesma base de incidência, as várias regras vão projetando, um a um, os distintos fatos jurídicos, dos quais se irradiam as peculiares eficácias.

Se, desde já, quisermos transportar essas reflexões para o caso que nos interessa, será possível perceber que não se trata, apenas, de uma regra de direito, porquanto dois foram os cortes conceituais promovidos no suporte fático, como duas foram as relações jurídicas que se propagaram pela ocorrência dos respectivos acontecimentos: a obrigação tributária e o vínculo no bojo do qual emergiu o direito ao crédito. Duas ocorrências do mundo físico-social, sendo uma de aquisição de insumos para o processo de industrialização e, outra, operação de compra e venda mercantil, entre Manaus e São Paulo, tendo por objeto produtos industrializados, abriram espaço para a percussão de duas normas jurídicas distintas: a da *regra-matriz de direito ao crédito* pelo valor do imposto pago nas compras para o processo de industrialização e a da *regra-matriz de incidência do IPI*.

### 2.2. Classificar é expediente lógico reordenador da "realidade"

As coisas não mudam de nome, nós é que mudamos o modo de nomear as coisas. Portanto, não existem nomes verdadeiros ou falsos das coisas. Apenas existem nomes aceitos, nomes rejeitados e nomes menos aceitos que outros, como nos ensina Ricardo Guibourg. *Esta possibilidade de inventar nomes para as coisas chama-se liberdade de estipulação. Ao inventar nomes (ou ao aceitar os já inventados) traçamos limites na realidade, como se a cortássemos idealmente em pedaços e, ao assinalar cada nome, identificássemos o pedaço que,*

segundo nossa decisão, corresponderia a esse nome.

Um nome geral denota uma classe de objetos que apresentam o mesmo atributo. Nesse sentido, *atributo* significa a propriedade que manifesta dado objeto. Todo nome cuja significação está constituída de atributos é, em potencial, o nome de um número indefinido de objetos. Desse modo, todo nome geral cria uma classe de objetos.

Ordinariamente, um nome geral é introduzido porque temos a necessidade de uma palavra que denote determinada classe de objetos e seus atributos peculiares. Entretanto, menos freqüentemente, introduz-se um nome para designar uma classe por mera questão de utilidade: é imprescindível para o direcionamento de certas operações mentais que alguns objetos sejam agrupados segundo critério específico.

### 2.3. O problema da palavra "contribuinte" e de sua classificação

Economicamente, contribuinte é a pessoa que arca com o ônus do pagamento do imposto. Nos domínios jurídicos, é o sujeito de direitos que ocupa o lugar sintático de devedor, no chamado pólo passivo da obrigação tributária. Ocorre que a "Ciência da 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, o dilema: (i) sob o enfoque econômico, o "contribuinte de direito" não é contribuinte; ao passo que, (ii) pelo prisma jurídico, o "contribuinte de fato" também não é contribuinte. Como resolver essa disjunção excludente? Que significa, afinal, "ser contribuinte"?

Antes de qualquer proposta explicativa, vejamos onde reside a falha vitanda da indigitada classificação. Dou por assente que as classificações, como as definições, não se submetem aos valores verdadeiro/falso. Reivindicam, entretanto, a boa formação sintática, isto é, o respeito à regra lógica da separação em classes e subclasses que, por sua vez, reclama apenas a escolha de um critério definido e que permaneça estável nas divisões do mesmo nível. Daí, a possibilidade de infinitas classificações, tomando-se como ponto de referência tão somente um único conjunto de elementos. Agora, a escolha do modelo classificatório vai implicar, diretamente, a eleição do critério de isolamento das entidades que participam do todo ou, em outras palavras, a propriedade comum ou o traço que será privilegiado, na multiplicidade do campo objeto, para fins de classificação. Isso determina a possibilidade de infinitas classificações sobre o mesmo domínio, todas elas corretamente construídas. Cumprirá ao interessado, então, submetê-las a um juízo seletivo para apurar-se o teor de contribuição que cada uma delas venha a oferecer, tendo em vista o esclarecimento do objeto a ser descrito.

Ora, na tradicional classificação dos contribuintes em “de fato” e “de direito”, inexistindo domínio comum a que pertenceriam simultaneamente as duas locuções, porque uma é construída sobre fundamentos econômicos enquanto a outra é montada com supedâneo em dados jurídicos, remanesce o aspecto comum do vocábulo “c-o-n-t-r-i-b-u-i-n-t-e”, ligando as duas entidades. E havemos de convir em que o critério é muito pobre para suscitar efeitos elucidantes na compreensão da temática, seja ela jurídica ou econômica. Decididamente, o supor-

te físico a que se reduz o signo não tem como oferecer luzes à ciência, podendo atender apenas às necessidades do discurso ordinário ou natural, em que o rigor sintático e a precisão semântica ficam relegadas a plano secundário, prevalecendo a instância pragmática como a grande condutora do processo de comunicação. No âmbito da linguagem científica, contudo, não teria o menor cabimento introduzir-se classificação como essa, que além de nada esclarecer, dificulta intensamente o acesso ao objeto do conhecimento.

O termo “contribuinte”, no Direito e na Economia, apresentam critérios de uso diferentes, propiciando conotações distintas. Seria como classificar as “mangas” em duas categorias, aquelas que (i) consistem na parte do vestuário que cobre o braço e aquelas que (ii) são frutos da árvore que chamamos de mangueira. Haveria, certamente, uma complexa disputa doutrinária entre a Botânica Descritiva e dado ramo da Antropologia Cultural. Os estudiosos desta última ciência afirmariam, categoricamente, que o fruto da mangueira não é manga de camisa ou de casaco, ao mesmo tempo em que os representantes da doutrina da Botânica Descritiva proclamariam que “manga” não é peça de vestuário e sim uma fruta.

Por certo, não podemos menos do que abandonar, energicamente, essa classificação de “contribuinte” em (i) “contribuinte de fato” e (ii) “contribuinte de direito”.

### **3. Que Classificação responderia bem aos nossos Anseios Descritivos?**

Acredito que, entre outras, uma há que se apresenta forte no sentido de impulsionar os desígnios expositivos desta pesquisa. Refiro-me à classificação

que toma como domínio comum o universo dos sujeitos passivos de determinado tributo, digamos, do IPI, que pasarei a nominar de "contribuintes", qualificando como tais 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. O conjunto será delimitado com facilidade, uma vez que seus elementos estão individualmente cadastrados nos registros próprios da Fazenda Pública, perfazendo uma totalidade finita e determinável.

Muito bem. Admitindo que tal universo de contribuintes mantém-se em constante movimentação, pela dinâmica dos fatos sociais e das próprias estruturas do fenômeno jurídico, sempre nos será possível paralisá-lo em dado instante, para efeito de verificação das posições que os vários indivíduos estão desempenhando na integridade do conjunto. E não será difícil perceber que, numa precisa unidade de tempo, nem todos os contribuintes do imposto estarão participando, como sujeitos passivos, de uma relação jurídica obrigacional de IPI. A visão estática desse universo mostrará que muitos elementos do domínio (S') estarão atrelados à Fazenda Federal, na condição de devedores do tributo (R'), enquanto outros (S''), ainda que susceptíveis de integrarem relações daquela ordem, encontrar-se-ão vinculados à mesma pessoa de direito público, todavia em liame jurídico de outra índole (R''), por haverem adquirido insumos com direito a crédito. Obviamente, não excluo a hipótese de uma terceira subclasse (S''') que, por diversos motivos, no exato momento da análise não estivessem pertencendo a S' e a S'', isto é, integrando o universo de contribuintes do IPI, já satisfizeram seu débito para

com o Erário e ainda não praticaram outras operações tributáveis, bem como não adquiriram matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, não tendo, por conseguinte, créditos oponíveis ao Fisco da União. E outros mais que estariam simultaneamente nas relações R' e R'', compondo uma zona de intersecção (S'S''), nas relações (R'R''). Podemos nominar a estes últimos, da classe de intersecção, de S''''.

Examinando o assunto pelo ângulo das incidências normativas, teríamos a norma jurídica N' juridicizando os eventos que a legislação trata como "operações de industrialização", dos quais se irradiariam as relações R', trazendo no polo passivo os contribuintes S'. Paralelamente, encontraríamos a norma jurídica N'', juridicizando as operações de aquisição de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem e suscitando, no lado eficaz, as relações R'', em que o contribuinte S'' comparece como titular do direito subjetivo ao crédito do IPI, sendo sujeito passivo desse liame a Fazenda Federal.

Pela intersecção de classes (S'S''), chegaríamos ao subconjunto dos sujeitos passivos que, simultaneamente, participariam das duas relações, vale dizer, de R' e de R'', portanto (R'R'').

Para completar o domínio, reserve-mos o símbolo S'''' para significar todos aqueles integrantes do universo de contribuintes do IPI que, por uma razão ou por outra, não se encontram participando dos subdomínios S' e S'', bem como S'''' para representar os sujeitos pertencentes à classe de intersecção.

#### 4. A Norma Decorrente do Regime Jurídico da Não-Cumulatividade

Rubens Gomes de Sousa afirmou que impostos *diretos* seriam *os suporta-*



dos em definitivo pelo contribuinte obrigado por lei ao seu pagamento; ao passo que os indiretos configurariam os que são ou podem ser transferidos por aquele contribuinte para outra pessoa que por sua vez os transferirá ou suportará em definitivo; por isso se diz que no imposto indireto há dois contribuintes, o de direito (a pessoa obrigada por lei ao pagamento) e o de fato (a pessoa que arcará em definitivo com o ônus do imposto). Essa transferência do ônus fiscal de uma pessoa para outra chama-se repercussão ou translação do imposto<sup>3</sup>.

Vê-se que se tratava de perfil mais econômico do que jurídico, certamente pela influência desagregadora que a Ciência das Finanças provocava no desenvolvimento do raciocínio jurídico. É, não resta dúvida, um ângulo de consideração do fenômeno. Outro será, entretanto, o jurídico, complementar ao primeiro e a todos os demais, na descritividade das alterações por que passam as relações sociais, com a repercussão das regras do direito na plataforma das condutas intersubjetivas.

O próprio Rubens Gomes de Sousa, com a sensibilidade que fez dele o grande sistematizador do Direito Tributário brasileiro, assinala que tal proposta classificatória, elaborada pela Ciência das Finanças a partir da observação do mecanismo da repercussão do imposto, foi muito criticada por apresentar critério distintivo haurido nos confins da Economia<sup>4</sup>.

Esse e outros indicadores, fizeram com que a doutrina reformadora, conduzida por Alfredo Augusto Becker buscase definir critérios mais seguros entre os dois subsistemas sociais, para que

os institutos jurídico-tributários pudessem ser isolados com firmeza, a partir de instrumentos de trabalho que pertencessem exclusivamente ao Direito. E foi caminhando nessa trajetória que se demonstrou ser o conceito de *contribuinte de fato* irrelevante para o direito tributário, uma vez que tal pessoa não figurava na relação jurídica do tributo; mas tão-só no vínculo econômico da translação.

O problema, contudo, não é tão simples quanto parece, pois, não obstante seja correto afirmar que o *contribuinte de fato* não compõe a relação jurídica do imposto, este não chega a perder a relevância para o direito tributário, na medida que participa de outra relação jurídica específica, importantíssima para a concretização do primado constitucional da não-cumulatividade: a *relação jurídica dentro da qual surge o direito ao crédito do contribuinte em face da Fazenda Pública*. Tal relação nasce como eficácia do fato da aquisição de insumos pelo contribuinte, antes que se inicie o processo de industrialização que, por sua vez, dará ensejo ao fato jurídico tributário do IPI. Tudo na forma de duas previsões normativas, que se entrelaçam, harmonicamente, na trama prescritiva daquela figura de tributo.

Quero reiterar, portanto, que há u'a norma juridicizando as aquisições de que necessita o contribuinte para desencadear o processo de industrialização, regra que prescreve em seu conseqüente o direito de crédito do comprador perante o Poder Público Federal, no montante do valor pago a título de IPI.

Penso que o desprestígio do *contribuinte de fato*, a ponto de chegar a ser

<sup>3</sup> Compêncio de legislação tributária, p. 170.

<sup>4</sup> Cfm. Geraldo Ataliba, Hipótese de incidência tributária, p. 126 (item 57).

tido por irrelevante para o direito tributário, originou-se pela generalização indevida dessa categoria, tomada a partir do *consumidor final*. Este, sim, nada representa na fenomenologia jurídica dos tributos, a despeito de ocupar posição importante no quadro social, político e econômico da incidência tributária.

Lembre-mos, porém, que nem todo *contribuinte de fato* é *consumidor final*. Outros há cumprindo papel decisivo na implantação dos tributos sotopostos ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

#### 4.1. *Mais alguma coisa sobre o universo de contribuintes do IPI e sobre as relações jurídicas em que estão envolvidos*

Firmamos a concepção segundo a qual o universo de sujeitos passivos do IPI, chamados de contribuintes (S), se apresentavam em três subclasses distintas: (i) a daqueles vinculados à Fazenda Federal, na condição de devedores do imposto (S'); (ii) a dos credores do Fisco, pelo valor do tributo, quando pago na aquisição de insumos (S"); e, finalmente, (iii) a de todos aqueles que, devidamente cadastrados para a realização de operações tributáveis pelo IPI, não se encontravam nos subdomínios de S' ou de S".

A nova proposta classificatória, como tive a oportunidade de salientar, evita os equívocos que as expressões *contribuinte de direito* e *contribuinte de fato* freqüentemente suscitam. Aparece, também, como imposição do princípio lógico da identidade, cuja observância é imprescindível para a própria existência e manutenção da linguagem, no processo comunicacional: sem respeito à lei

fundamental da identidade a linguagem não cumprirá sua função, tornando-se impossível fixar o conhecimento e, por via de consequência, transmiti-lo a terceiros.

Nas linguagens naturais, utilizadas para a comunicação ordinária, no dia a dia dos intercursos sociais, os atentados ao princípio da identidade não chegam a ser frontais e absolutos. Isso já basta, entretanto, para tornar imprecisas as mensagens. Quando, porém, falamos em discurso científico, a citada lei adquire foros de total imprescindibilidade, posto o rigor da linguagem das ciências, tendo em vista a necessidade premente de descrever seu objeto. A atinência ao primado da identidade passa à condição de pressuposto *necessário* para a coerência interna de qualquer discurso que se pretenda científico. E uso *necessário* aqui, no sentido técnico da expressão, isto é, sem a observância desse cânone, não há falar-se em ciência. Prescreve a referida lei, em síntese, que, *em um dado discurso, um termo ou uma expressão devem ter um só e bem determinado referente, em todas as ocorrências*<sup>5</sup>.

Passemos ao campo dos exemplos que sempre representaram ponto de apoio indispensável ao conhecimento.

O atacadista "A" vende uma mercadoria para o comerciante "B". Quatro relações chamam a atenção nesse negócio. Deu-se, entre "A" e "B", contrato de compra e venda, do qual decorreram dois liames jurídicos de direito civil: um, consistente na (i) obrigação de "A" entregar a "B" a mercadoria (ArjB); outro, pela (ii) obrigação de "B" pagar o valor do preço da mercadoria, acrescido pelo imposto de circulação, para "A" (BrjA). Como "A" é o comerciante

<sup>5</sup> Leonidas Hegenberg, Dicionário de Lógica, p. 99.

vendedor, figura também na (iii) *relação jurídica tributária (rjt)* com o Estado (F) (ArjtF) e, finalmente, como "B" é comerciante, a norma do *direito ao crédito*, que decorre do princípio constitucional da não-cumulatividade, incide também sobre essa operação, fazendo irromper (iv) a *relação de direito ao crédito (rdc)* entre "B" e o Fisco (BrdcF).

Podemos, perfeitamente, isolar quatro relações jurídicas nesse singelo quadro de uma operação tributável pelo ICMS: (ArfB), (BrjA), (ArjtF) e (BrdcF). Os dois primeiros vínculos são regulados pelo direito civil, enquanto os dois outros, pela legislação tributária. Tomando esses últimos, a relação jurídica tributária e a relação de direito ao crédito, devemos reconhecer que: a primeira, consiste na eficácia da *regra-matriz de incidência tributária* e a segunda, na eficácia da *regra-matriz de direito ao crédito*.

Da *regra-matriz de incidência tributária* advém o laço do ICMS, instaurado entre o comerciante "A", mal designado de "contribuinte de direito" e o fisco estadual "F" (ArjtF); da *regra-matriz de direito ao crédito*, a relação entre "B", também mal denominado "contribuinte de fato", e o Fisco "F" (BrdcF).

Para diferenciar as duas relações jurídicas, estabelecidas *aparentemente* em decorrência do mesmo fato, mas com termos diversos, em conformidade com a legislação tributária que trata da não-cumulatividade, chamaremos a primeira de *relação jurídica tributária (ArjtF)* e a segunda, de *relação de direito ao crédito (BrdcF)*. Esta última vincula o comerciante (B) e o Fisco (F); ao passo que a primeira atrela o comerciante (A) ao Fisco (F). Pondere-se que as posições sintáticas dos sujeitos integrantes das relações se encontram invertidas: (A) é

sujeito passivo em face de (F); (B) é sujeito ativo diante de (F).

Se nos aproximarmos dessa situação jurídica sem os cuidados necessários, o exame superficial possivelmente não nos permita ver, com nitidez, a distinção entre aqueles dois laços de conteúdo patrimonial que apontamos acima. E, mais ainda, ficará difícil entrever os dois fatos jurídicos, *absolutamente distintos*, que propagaram aqueles efeitos. Verdadeiramente, a primeira impressão é de que houve apenas um acontecimento, tomado pelo legislador como base de incidência para irradiar duas diferentes relações jurídicas.

Uma leitura mais atenta do quadro exemplificativo proposto, contudo, sugere interpretação diversa. Sobre o suporte fático, isto é, a operação de venda e compra de mercadorias entre "A" e "B", que parece ter sido colhido na sua unidade, o legislador promoveu dois cortes conceptuais: (i) isolando a venda realizada pelo comerciante "A" e (ii) tratando, separadamente, a compra efetuada pelo comerciante "B". A cada previsão, fez corresponder uma das relações jurídicas já mencionadas.

Posso resumir, dizendo que duas são as normas jurídicas - a *regra-matriz de incidência do IPI* e a *regra-matriz do direito ao crédito* - e, portanto, haverá duas hipóteses - a *da venda realizada pelo comerciante "A"* e a *da compra efetuada pelo comerciante "B"* - com duas conseqüências - a *relação jurídica tributária entre "A" e "F" (ArjtF)* e a *relação de direito ao crédito entre "B" e "F" (BrdcF)*.

O exemplo atina ao ICMS. Cogitemos, então, de um caso de IPI e, para tanto, imaginemos que "A" venha a adquirir de "B", ambos contribuintes cadastrados como tais na Secretaria da Re-

ceita Federal, matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, para dar início a operações que a lei qualifica como de "industrialização". Encerrado o processo, "A" vende produtos industrializados a "C" que, admitamos, é consumidor final.

O modelo, que melhor se ajusta ao tema deste parecer, indica, de maneira mais clara, a presença das duas regras jurídicas, com seus dois antecedentes e seus dois conseqüentes. Quando "A" adquire os insumos de "B", pagando-lhe o preço avençado, junto com ele virá o valor do imposto sobre produtos industrializados, que "B" houvera destacado na nota fiscal de venda. Nesse exato momento, instala-se a relação jurídica de direito ao crédito (*rjdc*), ligando "A" a "F" (*ArjF*). Em instante subsequente, porém, agora terminado o processo de industrialização em que "A" esteve empenhado, vende este os produtos industrializados a "C", que convenciamos ser consumidor final, para facilitar o corte do desenho sugerido. No átimo da saída dos produtos do estabelecimento industrial, dar-se-á a incidência da regra-matriz do IPI, que tem, por antecedente, o *industrializar produtos*, fato que assim se qualifica no tempo daquela saída. A conseqüência será expressa pelo nascimento da relação jurídica tributária (*ArjtF*), cujos termos serão "A", no lugar sintático de sujeito passivo, a quem se comete o dever jurídico de prestar a "F", como sujeito ativo, o valor do IPI correspondente àquela operação.

#### 4.2. A formalização em linguagem competente da relação jurídica tributária (obrigação tributária) e da relação de direito ao crédito

Teremos duas relações prescritas pela legislação tributária, podendo, em

exemplos como o do ICMS, surgir do mesmo suporte fático. Aproveito para insistir que não estou me referindo a "mesmo fato jurídico", mas empregando a terminologia de Pontes de Miranda, ao distinguir *suporte fático* e *fato jurídico*. Estarão sempre configurando, todavia, eficácia legal de normas jurídicas distintas, que ensejam relações inconfundíveis, com termos diversos e tão-só objetos patrimoniais semelhantes: uma, a *obrigação tributária* de recolher valores pecuniários aos cofres do Fisco (sujeito-ativo); outra, a do *direito subjetivo de crédito* em relação à Fazenda Pública, que aparece aqui no tópico de sujeito-passivo.

Tanto a *relação jurídica tributária* que decorre imediatamente do fato jurídico tributário ("fato gerador"), como a *relação de direito ao crédito* requerem, para sua exigibilidade, a formalização em linguagem própria, que podemos chamar de *linguagem competente*, identificada como aquela prevista em lei como a *forma necessária* para o relato jurídico dos acontecimentos que o legislador entendeu relevantes. Essa atividade de compor em linguagem os eventos previstos na formulação da regra-matriz de incidência e da regra-matriz de direito ao crédito, a legislação do IPI confiou, em caráter originário, ao contribuinte, numa seqüência que vai desde a expedição da nota fiscal correspondente às operações realizadas, sua escrituração nos livros próprios, até o preenchimento das declarações finais, em que o chamado *contribuinte* se confessará sujeito passivo da obrigação tributária, sujeito ativo do direito de crédito, ou, concomitantemente, um e outro, naquela subclasse de intersecção, apurando-se, em seguida, a conta que predomina, vale dizer, ou a de débito ou a de crédito. Tais

operações de elaboração da linguagem se aperfeiçoam com a atividade consistente em expedir norma individual e concreta, entregue ao órgão administrativo também indicado na legislação pertinente, enriquecendo o sistema normativo com mais uma unidade deôntica. Em caso de omissão do administrado ou sempre que as autoridades fiscais entenderem que o procedimento originário não se deu em consonância com os preceitos da lei, caberá ao Poder Público, por intermédio de seus funcionários, extrair a norma individual e concreta, corretiva daquela produzida pelo contribuinte, na hipótese de desacordo, ou mesmo substitutiva, quando houver omissão.

Ainda que todos os atos praticados pelo administrado fique sujeito a ulteriores verificações, em procedimentos fiscalizatórios, o que também acontece com os atos celebrados pela Administração, submetidos a sucessivos controles de legalidade, pode dizer-se que o direito ao tributo, por parte do Fisco, e o direito ao crédito do imposto, por parte do contribuinte, ganham liquidez e certeza quando se produzem, adequadamente, nos corpos das respectivas *linguagens competentes*. Repito que a *liquidez e certeza* a que me refiro não terão a virtude de outorgar definitividade a tais direitos, que se mantêm susceptíveis a outros controles de legalidade, promovidos de ofício ou a juízo do interessado. A *liquidez e certeza* têm aqui a proporção semântica de qualidade jurídica do ato, em termos de poder ser invocado no intercurso das relações intersubjetivas que ligam Administração e administrados.

É preciso salientar, também, que a atividade corretiva ou substitutiva, exer-

cida pela Fazenda Pública nos casos de imperfeição ou de omissão do contribuinte, não se limitam ao campo de irradiação da obrigação tributária, mas se estendem, igualmente, às relações que dizem respeito ao direito de crédito, porquanto a diretriz da não-cumulatividade obriga a todos, sem qualquer discriminação.

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

De modo similar, no *processus de formação do direito ao crédito*, temos: (i) regra-matriz de direito ao crédito, (ii) ocorrência do evento previsto no antecedente da norma geral e abstrata; (iii) relato dos acontecimentos pela via da linguagem prevista no direito positivo (linguagem competente), com a emissão da norma individual e concreta, seja pelo contribuinte, seja pela autoridade fazendária, surgindo o fato jurídico e a respectiva relação que veicula o direito ao crédito do imposto; (iv) comunicação da norma individual e concreta ao órgão próprio da Fazenda ou, no caso de expedição pelo Fisco, a intimação do administrado; (v) aparecimento formal do direito ao crédito do imposto.

### 5. O Princípio da Não-Cumulatividade não é, em si, um Valor, mas Limite Objetivo que se Preordena à Realização de um Valor

A Constituição Federal de 1988, cuidando da instituição do IPI e do ICMS, prescreveu que ambos seriam não cumulativos, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores<sup>6</sup>.

Fica a pergunta: a não-cumulatividade é um valor constitucional ou um limite objetivo que se quer cumprido por todos os sujeitos envolvidos na atividade de implantação do sistema tributário nacional?

A resposta pressupõe a consideração do signo "princípio", distinguindo-o como "valor" ou como "limite objetivo", num passo decisivo, de importantes efeitos práticos. Isso porque, se reconhecermos no enunciado prescritivo a presença de um valor, teremos que ingressar, forçosamente, no campo da Axiologia, para estudá-lo segundo as características próprias das estimativas.

Miguel Reale, desvinculando os valores dos objetos ideais, logrou dar *status* à Axiologia ou Teoria dos Valores. Consoante as lições do ilustre jusfilósofo, há traços que assinalam a presença de valores, permitindo-nos identificá-los em contraste com os "limites objetivos". São eles: (a) a *bipolaridade*, apenas possível entre os objetos ideais, que é marca obrigatória dos valores. Onde houver um valor, haverá, como contraponto, o desvalor, de tal modo que os valores positivos e negativos implicar-se-ão mutuamente, daí a *implicação* (b) recíproca. A terceira nota é a necessidade de sentido ou *referibilidade* (c), querendo significar que o valor importa sempre uma

tomada de posição do ser humano perante alguma coisa, a que está referido. Além disso, as estimativas são entidades vetoriais, apontando para uma direção determinada, para um fim, e denunciando, com isso, *preferibilidade* (d). Por outro lado, não sendo passíveis de medição, os valores são incomensuráveis (e), mas apresentam forte tendência à *gradação hierárquica* (f), o que exprime a inclinação de se acomodarem em ordem escalonada, quando se encontram em relações mútuas, tomando como referência o mesmo sujeito axiológico. Requerem sempre objetos da experiência para neles assumir *objetividade* (g) e não se revelam sem algo que os suporte e sem uma ou mais consciências às quais se refiram. É na evolução do processo histórico-social que os valores vão sendo construídos, o que lhes dá o timbre de *historicidade* (h). Por derradeiro, resta mencionar a *inexauribilidade* (i), exibindo, a cada passo, que os valores sempre excedem os bens em que se objetivam. Ainda que o belo esteja presente numa obra de arte, sobrarão esse valor estético para muitos outros objetos do mundo. Essa transcendência é própria às estimativas, de tal modo que o objeto em que o valor se manifesta não consegue contê-lo, aprisioná-lo, evitando sua expansão para os múltiplos setores da vida social.

O deparar-se com valores leva o intérprete, necessariamente, a esse mundo de subjetividades, mesmo porque eles se entrelaçam formando redes cada vez mais complexas, que dificultam a percepção da hierarquia e tornam a análise uma função das ideologias dos sujeitos cognoscentes.

<sup>6</sup> IPI: art. 153, § 3º, II; ICMS: art. 155, § 2º, I.

Quanto aos “limites objetivos”, nada disso entra em jogo, ficando mais simples a construção do sentido dos enunciados. E na aplicação prática do direito, esses limites saltam aos olhos, sendo de verificação pronta e imediata. Sem pretender antecipar o exame dos princípios jurídico-tributários, quero apenas referir alguns exemplos, para deixar mais claras as idéias. A diretriz da *anterioridade*, com toda a força de sua presença na sistemática impositiva brasileira, é um “limite objetivo”. Sua comprovação em linguagem competente (a linguagem das provas admitidas em direito) é de uma simplicidade franciscana: basta exhibir o documento oficial relativo ao veículo que introduziu normas jurídicas no sistema do direito positivo, com a comprovação do momento em que se tornou de conhecimento público, e poderemos saber, imediatamente, se houve ou não respeito ao princípio da anterioridade. E, por igual, a *legalidade*. Se o tributo foi introduzido por ato infralegal, o que se prova com facilidade, ficaremos seguros de que o princípio foi violado.

Atente-se, porém para o seguinte: os “limites objetivos” são postos para atingir certas metas, certos fins. Estes, sim, assumem o porte de valores. Aqueles limites não são valores, se os considerarmos em si mesmos, mas voltam-se para realizar valores, de forma indireta, mediata.

Tenho para mim que, se na pragmática da comunicação jurídica é fácil perceber e comprovar os “limites objetivos”, outro tanto não se dá com os valores. Experimentemos lidar com o valor *justiça*, com *segurança jurídica*, com *igualdade*. Não é preciso dizer mais.

A digressão foi longa, mas oportuna. O princípio da *não-cumulatividade*

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

Apresenta-se como técnica que opera sobre o conjunto das operações econômicas entre os vários setores da vida social, para que o impacto da percussão tributária não provoque certas distorções já conhecidas pela experiência histórica, como a tributação em cascata, com efeitos danosos na apuração dos preços e crescimento estimulado na aceleração inflacionária. E entre as possibilidades de disciplina jurídica neutralizadoras daqueles desvios de natureza econômica, nosso constituinte adotou determinado caminho, mediante a estipulação de um verdadeiro limite objetivo.

Para realizar esse desígnio, imperativamente proposto pela Constituição da República, impende a edição de norma jurídica que instaure, de forma efetiva, o *direito ao crédito* daquele que adquire mercadoria ou insumo, com o fim de dar seqüência às várias etapas dos procedimentos de industrialização ou de comercialização. Mas o *direito ao crédito* não basta. Para tornar efetivo o princípio da não-cumulatividade exige-se, em cada ciclo, a compensação entre a *relação do direito ao crédito* (nascida com a entrada do bem) e a *relação jurídica tributária* (que nasce com a saída do bem). *É por esse motivo que o direito ao crédito, daquele que participa das fases do ciclo da não-cumulatividade, é tão necessário na consecução dessa técnica impositiva.*

O contribuinte exercita seu *direito ao crédito* mediante a forma juridicamente qualificada da compensação, tão somente se for, em outro momento, in-

tegrante da relação jurídica do gravame. O direito à compensação é direito de cunho patrimonial em face do Estado. Entretanto, o "crédito" com que ele se exerce é mera moeda escritural que tem a única vocação legal de servir como moeda de pagamento parcial de impostos como o ICMS e o IPI<sup>7</sup>.

O direito ao crédito é moeda escritural. E se, de um lado, é inexigível enquanto crédito pecuniário na via judicial, por outro, é imprescindível perante o lícito exercício do direito à não-cumulatividade, que se consuma com o exercício da compensação desse crédito com o "crédito tributário" (obrigação tributária) do Fisco.

Pode ou não nascer, cronologicamente, ao mesmo tempo que o fato jurídico tributário, mas *não decorre da regra-matriz de incidência tributária*, que tem sua eficácia direcionada para a instauração do *crédito tributário*. Internamente, analisando a fenomenologia da não-cumulatividade, verifica-se que o *direito ao crédito* do sujeito adquirente provém da norma denominada *regra-matriz de direito ao crédito* e formaliza-se com os atos praticados pelo administrado e, posteriormente, homologados, de maneira tácita ou explícita, pelas autoridades fiscais.

A dinâmica que expusemos reproduz-se, ponto por ponto, em cada intervalo, espalhando-se pela cadeia produtiva e de comercialização dos produtos e das mercadorias, de tal modo que torne efetivo, concretamente, o preceito constitucional da não-cumulatividade.

##### 5. O Fenômeno da Isenção em face dos Impostos Não Cumulativos

A norma de isenção atua sobre a regra-matriz de incidência tributária, in-

vestindo contra um ou mais critérios de sua estrutura, mutilando-os, parcialmente. Com efeito, trata-se de encontro de duas normas jurídicas que tem por resultado a inibição da incidência da hipótese tributária sobre os eventos abstratamente qualificados pela norma isentiva, ou que tolhe sua consequência, comprometendo-lhe os efeitos prescritivos da conduta. Se o fato é isento, sobre ele não se opera a incidência e, portanto, não há que se falar em fato jurídico tributário, nem tampouco em obrigação tributária. E se a isenção se der pelo consequente, a ocorrência fáctica encontrar-se-á tolhida juridicamente, já que a sua eficácia não poderá irradiar-se.

De qualquer maneira, guardando sua autonomia normativa, a regra de isenção ataca a própria esquematização formal da norma-padrão de incidência, para destruí-la em casos particulares, sem aniquilar a regra-matriz, que continua atuando regularmente para outras situações.

*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.*

Entre os efeitos produzidos pela regra de isenção não se encontra qualquer detrimento à norma jurídica que regula o *direito ao crédito*. Aliás, não vai nisso grande novidade, uma vez que a isenção, como acontece com outros mecanismos do direito positivo, é instrumento relevantíssimo para que o legislador opere providências extrafiscais, modelando a aplicação do sistema tributário, em função dos objetivos e dos valores que pretende alcançar.

<sup>7</sup> Geraldo Ataliba e Cléber Giardino (RDT29/30-125).



De ver está que o expediente da isenção deve caminhar juntamente com os preceitos que asseguram a técnica da não-cumulatividade, não sendo o caso de cogitar qualquer colisão entre o preceito isentivo e o magno princípio, dificultando, de alguma forma, a operacionalidade deste último. Ora, havendo por parte do contribuinte direito aos recursos que asseguram a não-cumulatividade, e desfrutando ele de isenção, não quadraria argumentar que um anula o outro, como se estivessem em oposição frontal. Ao contrário, tais providências ordinatórias se entrecruzam, somando seus efeitos: o direito subjetivo à isenção e o direito constitucional à não-cumulatividade.

Se a operação é isenta, a regra-matriz de incidência tributária fica neutralizada não havendo falar-se em acontecimento do "fato gerador" e, por via de consequência, em nascimento da obrigação tributária. Entretanto, percutindo sobre o mesmo suporte fático para determinar outro fato jurídico, a regra-matriz de direito ao crédito produz seus efeitos, para o fim de constituir o direito ao crédito.

Como esse direito não decorre da incidência da norma tributária, fica sendo de todo irrelevante saber se a operação é ou não é isenta, se o fato jurídico tributário adquiriu ou não a concrecência que dele se esperava, se irrompeu ou não o vínculo obrigacional do imposto, se foi ou não foi cobrado o valor da eventual prestação.

Na verdade, a cobrança da dívida, a instalação da obrigação tributária, a concretude do fato jurídico, a dinâmica da regra-matriz de incidência e a atuação da regra isentiva são momentos da fenome-

nologia jurídica dos tributos que não influem na composição do direito ao crédito.

Movimenta-se a regra de isenção num setor que não chega a macular o direito ao crédito. Por isso, sempre me pareceu que o estudo da trajetória da regra de isenção não seria o caminho adequado para tratar-se a questão da não-cumulatividade, governada por outros preceitos e voltada a objetivo bem determinado. Desnecessário, portanto, saber se nasceu ou não o fato jurídico tributário, se a isenção é dispensa legal do pagamento devido<sup>8</sup> ou é, como diria José Souto Maior Borges, hipótese de não incidência legalmente qualificada. A norma isentiva existe para inibir a incidência da norma tributária, nos específicos casos nela previstos e não para prejudicar o direito ao crédito, comprometendo, de algum modo, as metas constitucionais da não-cumulatividade.

#### 6. Ainda sobre a Proposição segundo a qual o Preceito Isentivo não prejudica o Direito ao Crédito, nem pode tolher o Princípio da Não Cumulatividade

Num exame mais apressado, poderia parecer que não tendo sido "cobrado" o IPI na operação anterior, em virtude da regra de isenção, inexistiria a possibilidade jurídica do direito ao crédito. Tal entendimento, porém, como muito bem argumenta Hugo de Brito Machado, levaria à supressão pura e simples das isenções, que restariam convertidas em meros diferimentos da incidência. Em casos como o que se cuida, o incentivo consubstanciado na isenção concedida às indústrias com sede em Manaus restaria inteiramente anula-

<sup>8</sup> Conforme já argumentei no Curso de Direito Tributário, p. 329.

do. O que a Fazenda deixasse de arrecadar, a título de IPI, do produtor de matéria prima, no Amazonas, seria por ela tranqüilamente recuperado, com a cobrança do valor respectivo às pessoas que utilizam aquela matéria prima<sup>9</sup>.

Em rigor, o raciocínio refutado pelo ilustre jurista conduziria à equivocada conclusão de que tais benefícios - isenção e não-cumulatividade - convivendo no mesmo processo, anular-se-iam reciprocamente, de modo que, ao final, não remaneceria nem o direito à isenção, nem o direito ao crédito.

Tomamos por suposto um dado sistema de normas jurídicas. Provocado pela multiplicidade de fatos econômicos, políticos e sociais, com suas projeções valorativas e ideológicas, o sistema, de acordo com sua *lei de composição interna*, sua sintaxe, produz normas. Livremente, dentro de sua sintaxe, estatui que hipóteses fácticas devem ser antecedentes de conseqüências normativas. E o resultado dessa imersão no todo do ordenamento é a verificação de que *as isenções funcionam de forma diferenciada nos impostos não-cumulativos. Se o imposto é não cumulativo, a isenção, para respeitar sua natureza jurídica, há de ser "não cumulativa"*. De acordo com essa técnica impositiva, a isenção age como que imunizando a base de cálculo da operação que foi supedâneo da regra isentiva, de modo que garanta, no final da cadeia, a consecução da não-cumulatividade. Figurativamente, é como que se o *direito ao crédito* implicasse, em verdade, o ajuste da base de cálculo, incidindo o imposto tão-só sobre o "valor agregado" do produto. O Fisco, quando isenta, não está deixando de receber. Apenas o recebimento se perfaz

na medida da perspectiva dimensível relativa ao ciclo que se oferece à tributação.

Em suma, *a isenção não exclui o direito ao crédito na operação seguinte*. Atinge tão-somente a regra-matriz de incidência, impedindo o nascimento da obrigação tributária. Forçoso concluir, portanto, que *a circunstância da operação anterior ser isenta não interfere na instauração do direito ao crédito*.

### 7. O Sentido do Vocábulo "Cobrado" Constante do Inciso II, § 3º, do artigo 153, da Constituição Federal de 1988

A literalidade da interpretação do vocábulo "cobrado", utilizado no dispositivo da epígrafe, induz o exegeta a pensar que o direito ao crédito decorre da extinção da obrigação tributária. A asserção é falsa.

É o mesmo que dizer que a operação de compra e venda decorre do pagamento do valor da coisa que é objeto do negócio, o que também encerra equívoco: o negócio da compra e venda é fato jurídico caracterizado pelo acordo de vontades entre comprador e vendedor. O comprador se torna proprietário do bem antes do pagamento, advindo o direito de propriedade do acordo de vontades qualificado pela norma que regula a celebração do negócio jurídico. O ato do pagamento representa a satisfação de cláusula que decorre desse contrato, não se consubstanciando no próprio contrato.

O mesmo se dá no direito tributário. *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 fáctico, propicia-

<sup>9</sup> Revista Dialética de Direito Tributário nº 4, p. 31.

dor 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 normativa. Aliás, tanto é assim que o próprio Código Tributário Nacional, no art. 118, determina que a validade do "fato gerador" independe da validade jurídica e dos efeitos dos atos efetivamente praticados pelo contribuinte.

É despendioso saber se houve ou não cálculo do IPI embutido no valor do produto para justificar o *direito ao crédito*. Este, não decorre da cobrança, nem da incidência, nem do pagamento do imposto; nasce da percussão da regra de *direito ao crédito*. Mesmo que os insumos oriundos da Zona Franca de Manaus, em face da isenção, entrassem na empresa sem a carga impositiva de IPI, haveria o direito ao crédito. Simetricamente, enquanto este direito deflui do princípio da não-cumulatividade, aquele é o resultado da norma isentiva.

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*.

#### 8. A Não Cumulatividade do IPI e do ICMS, na Constituição Federal de 1988

*O imposto sobre produtos industrializados (...) será não cumulativo, com-*

*pensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores: dicção do art. 153, § 3, inciso II, da Magna Carta.*

De forma semelhante, mas não idêntica, o art. 155, § 2, inciso I, prescreve que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias "I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; II - a isenção ou não incidência, *salvo determinação em contrário da legislação*: a) não implicará crédito para a compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores" (destaquei).

A vã tentativa de buscar *semelhanças* entre esses dois dispositivos parece toldar a visão do exegeta para as inúmeras diferenças que os individualizam. Ainda que possa figurar-se óbvio, haverá espaço, aqui, para alguns esclarecimentos: (i) estão dispostos em artigos diversos; (ii) um se refere a imposto federal, enquanto o outro a imposto estadual e distrital; (iii) a hipótese tributária do primeiro imposto contempla condutas que tenham por objeto "produtos industrializados", ao passo que a do segundo recai sobre "operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços"; (iv) no ICMS, perante norma isentiva, há a restrição do direito ao crédito, o que não acontece no caso do IPI.

Se focalizarmos antes as similitudes que as diferenças, verificar-se-á que o único aspecto comum a esses enunciados normativos é o atendimento à diretriz da não-cumulatividade. E só, nada mais.

*Aliás, repousa justamente na observação de se tratarem de impostos diferentes a justificativa do expediente restritivo do direito à compensação no ICMS.*

O assunto nos impele a outra rápida digressão à temática das isenções, para recordar que se trata de instrumento jurídico, à disposição do legislador ordinário, enriquecendo seu campo de manobra no sentido de estabelecer uma série de providências ordinatórias, fiscais, parafiscais e extrafiscais, indispensáveis para moderar a generalização indiscriminada da regra-matriz de incidência do gravame, corrigindo, juridicamente, desequilíbrios econômicos, políticos e sociais. É certo que, no quadro dos expedientes isentivos predomina o caráter extrafiscal, o que não diminui a funcionalidade do instituto nos setores da fiscalidade e da parafiscalidade. A isenção exerce papel instrumental e intermediário na estruturação do sistema tributário, não tendo como fim imediato providências arrecadatórias. Sua interpretação, por isso mesmo, há de cingir-se à perspectiva dos interesses primários, segundo a doutrina de Renato Alessi, não aos secundários: afinal de contas, o ingresso de dinheiro nos cofres públicos não é tudo na configuração de um Estado-de-Direito.

O mecanismo das isenções, no campo da extrafiscalidade, há de atuar, coerentemente, em função da natureza específica do imposto. Assim, ao lado das providências de teor eminentemente técnico, visa também à justiça e ao bom equilíbrio das relações sociais, atuando para realizar, em alguns momentos, concretamente, os anseios da seletividade das alíquotas em função da essencialidade dos produtos tributados. Isso, nos federais, porque nos estaduais as isen-

ções prestam serviço relevantíssimo no que diz respeito às integrações regionais de que depende a implantação e a boa gestão do ICMS, em todo o território nacional.

Num ponto, entretanto, vê-se com clareza a diversidade de atuação das isenções entre o IPI e o ICMS. 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 no ICMS, imposto estadual que se integra para assumir feição nacional, atua também, de modo dominante, sobre o *critério material*.

De fato, no ICMS, a mercadoria que é objeto da operação jurídica de circulação não muda sua materialidade, mantendo-se a mesma durante todo o percurso da comercialização. O leite esterilizado, por exemplo, será leite esterilizado do início ao fim da cadeia de operações. Essa característica não está presente na vida jurídica do IPI, pois o insumo leite, ingressando no processo de industrialização, pode vir a transformar-se em leite em pó, em queijo, bolachas, pães e inúmeros outros produtos que utilizam o leite como insumo. Essa referência singela serve para mostrar que as duas formas de exação têm suas peculiaridades, de tal sorte que o emprego dos preceitos isentivos deve ser conduzido com muito cuidado, a fim de preservar a integridade das figuras impositivas.

Por outro lado, tomando a Constituição como carta de competências, aquilo que se verifica é a inexistência de qualquer previsão restritiva ao direito subjetivo do contribuinte, com vistas à não-cumulatividade do IPI. Diverso, no entanto, é o caso do ICMS, em que o Texto Supremo, ao impor vedação que inviabiliza as isenções, outorgou, expli-

citamente, competência para o Poder Público recuperar a integridade do magno princípio da não-cumulatividade, na medida que inseriu a cláusula *salvo determinação em contrário da legislação* (art. 155, § 2º, II). Dito de outro modo, para o IPI não há qualquer obstáculo na trilha de sua utilização como imposto não cumulativo, enquanto o mesmo não se passa com o ICMS, em que as limitações impostas pela Constituição podem ser supridas por legislação estadual que disponha em sentido contrário.

Resta comentar a esdrúxula tese pela qual a restrição expressa que o constituinte impôs à sistemática do ICMS deve ser aplicada à interpretação do âmbito competencial do IPI, como se fora uma disposição implícita, ditada pelo mesmo legislador da Carta Magna.

Venho proclamando, invariavelmente, a possibilidade de se ser cognoscente construir interpretações diferentes, quando se põe diante de um objeto cultural. Sendo a compreensão, em parte, produto da ideologia de cada qual, e sendo as ideologias necessariamente diversas, de indivíduo para indivíduo, nada mais natural que duas pessoas cheguem a interpretações diferentes, ao pé do mesmo objeto da cultura.

Acontece, porém, que as proposições afirmativas que enunciamos sobre o mundo circundante pretendem ser verdadeiras, e tal propósito reivindica o exercício da capacidade de sustentação, para que sejam aceitas pelo interlocutor, no processo comunicacional. Quanto maior for o suporte argumentativo de uma teoria, mais potência certamente terá para prevalecer em face das demais. Eis do que carece a tese suso mencionada: não tem base de sustentação, na sistemática do direito positivo brasileiro.

É inquestionável a presença efetiva do princípio da não-cumulatividade do IPI e do ICMS, como também indisputável é a restrição que o constituinte formulou ao tratar desse último imposto, se bem que removível por disposição explícita. Vislumbrar idêntico tratamento ao IPI é fabricar prescrições, em manifestação cerebrina, atribuindo-as a um pseudo-legislador constitucional, que muito distante esteve de tais elocubrações.

Mas, se quisermos insistir nessa via de interpretação, para saber até que ponto poderia nos levar, basta admitir, *ad argumentandum*, que a limitação ao *direito de crédito* prevista apenas no artigo que trata do ICMS, decorreu de injunções casuísticas do processo legislativo, às quais estão sujeitos todos os parlamentos, sem que nenhum deles fique imune. A consideração dessa contingência faria, então, com que o dispositivo do imposto estadual pudesse aplicar-se também ao IPI.

Mantendo a coerência que se espera do discurso científico, teríamos que reconhecer, da mesma forma, serem as exceções ao princípio da anterioridade para o IPI, II, IOF e IEE previstos na CF/88, resultados de injunções políticas que determinariam sua imediata extensão a todos os impostos. E, nesse compasso, empregaríamos idêntica análise à apreciação das faixas competenciais que o constituinte erigiu. Não é preciso dizer que tudo isso nos leva ao absurdo, como absurda creio ser o raciocínio tomado como base de argumentação.

Tenho para mim que a exegese que estende a restrição do ICMS para o IPI não encontra suporte na concepção sistemática de nosso direito positivo. Contudo, não bastasse esse pensamento e uma lembrança de cunho histórico pode

clarear nossa mente: antes da Emenda Constitucional nº 23, de 01/12/83, o art. 23, II, não previa o impedimento atual do direito ao crédito, relativo à isenção para o ICM. A introdução do limite constitucional à não-cumulatividade e à isenção do ICMS, teve por finalidade evitar a denominada "guerra fiscal", isto é, a disputa entre os Estados, considerada pelo Constituinte de 1988 como prejudicial às Fazendas Estaduais. Ora, por certo que o mesmo não ocorre com o IPI, que é tributo federal.

Na plataforma desse imposto adjudicado à competência da União, os preceitos isentivos servem para eliminar diferenças econômicas no território nacional. Oferece posição juridicamente privilegiada a dados contribuintes, bem distribuindo a carga tributária entre seus destinatários e visando, com isso, a realização do cânone constitucional da isonomia.

A título de esclarecimento derradeiro sobre o descabimento daquela extravagante teoria que faz comunicar restrições do ICMS ao IPI, sem autorização constitucional expressa, vale trazer à balha a presença dos chamados *princípios ontológicos*. Um deles, aplicável ao direito privado: tudo que não estiver expressamente proibido, estará permitido; e outro que se projeta sobre o direito público: tudo aquilo que não estiver expressamente autorizado, estará proibido.

Estando nosso campo de indagação em pleno direito público, ficaria a pergunta: onde está a autorização expressa para vedar-se a isenção, no caso do IPI? Sabemos que existe para o ICMS, mas investigamos, agora, exatamente o IPI.

A conclusão há de ser peremptória: explicitamente posto o cânone da não-cumulatividade, que não só permite co-

mo exige o exercício do direito ao crédito do tributo, e na ausência de obstáculo constitucional para sua implantação, o entendimento válido para o ICMS não pode ser aplicado ao IPI.

#### IV. Resposta aos Quesitos

Permito-me reproduzir os quesitos formulados pelas consulentes, passando, em seguida, a enfrentá-las, objetivamente, uma a uma.

1. *Em que consiste a não-cumulatividade do IPI? A não-cumulatividade é instituto jurídico de estatura constitucional? Caso positivo, pode ser alterada, condicionada ou limitada por norma infra-constitucional?*

*Resposta:* Sim, o princípio da não-cumulatividade do Imposto sobre Produtos Industrializados realiza, na plenitude, o caráter de "limite objetivo", de estatura constitucional. Nessa condição, desfruta de *status* privilegiado, não podendo sofrer qualquer alteração por força de preceitos jurídicos infra-constitucionais.

De fato, inexistindo na Carta Magna previsão de competência que outorgue poderes legislativos específicos para a introdução de quaisquer condições, limites ou alterações na amplitude e no alcance desse primado, impera ele soberano, inspirando o legislador ordinário em toda a extensão da sistemática impositiva do mencionado tributo.

Por outro lado, vale registrar que o mesmo raciocínio não se aplica ao ICMS. Nesse imposto, o princípio da não-cumulatividade foi tracejado com linhas bem objetivas, fixando o legislador constituinte as restrições que entendeu cabíveis, no que tange ao gozo do direito ao crédito nas operações isentas. Enfatize-se, porém, que o mesmo legislador do texto constitucional, no próprio

dispositivo em que registrou a exceção expressa ao princípio genérico, atribuiu competência aos Estados e ao Distrito Federal para removerem o obstáculo, consoante se lê da redação do art. 155, § 2º, II.

Por essa forma de pensamento, entrevejo como plena a não-cumulatividade do IPI, o que implica reconhecer que não comporta qualquer ordem de restrição. Já no caso do ICMS, o direito à não-cumulatividade nasce restrito, mas com possibilidade de remoção do obstáculo previsto. Ficará tudo na dependência da vontade política dos titulares da competência impositiva.

No plano do conteúdo, atinando-se à substância semântica do aludido princípio, a não-cumulatividade representa uma técnica mediante a qual o valor do imposto incidente numa operação poderá ser abatido do montante estipulado na operação subsequente, computando-se tudo em determinados intervalos de tempo.

2. *Qual o sentido e alcance da expressão "cobrado" constante do inciso II do parágrafo 3 do artigo 153 da Constituição?*

*Resposta:* O direito ao crédito depende do efetivo recolhimento da quantia devida a título de IPI. Só uma interpretação que mantenha o intérprete atrelado à mera literalidade do texto normativo poderá vislumbrar o direito ao crédito limitado à circunstância de ter havido, concretamente, o recolhimento do imposto devido na operação anterior. Uma leitura mais séria e atenta do art. 153, § 3, II, da Constituição Federal, entretanto, apontará para outra direção, reclamando tão só a existência de operação anterior com tributo *apurado*, para que se possa isolar, com liquidez e cer-

teza, o montante a ser abatido da operação subsequente.

Se aprofundarmos o raciocínio, no que se refere à expressão *montante cobrado*, tomada no texto da Constituição (art. 153, § 3, II), verificaremos que há de ser depurada para ingressar no sistema de significações do direito positivo. Deveras, a proporção semântica da locução, tal como usada no indigitado preceptivo, não comporta o sentido de *quantia em dinheiro*. O preceito constitucional fala em compensação e compensação não se efetua entre quantias de dinheiro, mas entre vínculos jurídicos aliorelativos, sendo um de crédito e outro de débito, com termos-sujeitos correlacionados. No caso presente, relativo ao exercício da não-cumulatividade, a compensação se opera entre a *obrigação tributária (... o que for devido em cada operação ...)* e o *direito ao crédito (... o montante cobrado nas anteriores ...)*.

O argumento que se sustenta na interpretação singelamente literal conduziria à supressão das isenções, que se converteriam em diferimento de incidência. Em casos como esse, as isenções concedidas às indústrias com sede em Manaus estariam, desde logo, totalmente prejudicadas.

3. *Considerando-se isenta do IPI, determinada operação realizada com produto industrializado, tem o contribuinte adquirente (desse produto) o direito ao crédito do imposto federal, para efeito de compensação com débitos decorrentes de operações subsequentes?*

*Resposta:* Perfeitamente, não tenho dúvidas em responder de modo afirmativo. O direito ao crédito do IPI não decorre da regra-matriz de incidência tributária, mas surge da regra-matriz de direito ao crédito. E as isenções tributá-

rias que investem tão-somente contra a primeira, não maculam a segunda. O direito ao crédito se perfaz com total independência da circunstância de nascer ou não a obrigação tributária. Há direito ao crédito porque o imposto é não cumulativo e a índole não cumulativa advém de mandamento constitucional.

O equívoco está em pensar que o direito ao crédito decorre da incidência da norma jurídica tributária. Desta surge a obrigação do imposto, que é direito subjetivo de que está investido a Fazenda Pública e não o contribuinte.

Em suma, a isenção não exclui o direito ao crédito na operação seguinte. Atinge tão-somente a regra-matriz de incidência, comprometendo o nascimento da obrigação tributária. Forçoso concluir, portanto, que o fato da operação anterior ser isenta do Imposto sobre Produtos Industrializados não interfere na instauração do direito ao crédito, para efeito de compensação com débitos decorrentes de operações ulteriores.

4. Tendo em vista as respostas aos quesitos 1 a 3, têm as consulentes o direito ao crédito do IPI relativamente à operação isenta de aquisição de produto (concentrado de refrigerante produzido na Zona Franca de Manaus)?

Resposta: Sim, as consulentes têm o direito ao crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados relativo à operação isenta de concentrado de refrigerante produzido na Zona Franca de Manaus. Não pode haver limites infra-constitucionais ao princípio da não-cumulatividade que informa o IPI. A isenção da operação de aquisição não afeta o direito ao crédito, pois, se assim não fosse, o imposto tornar-se-ia cumulativo, ficando totalmente comprometida a regra constitucional da não-cumulatividade.

5. Caso a resposta ao quesito 4 seja afirmativa, a circunstância da operação de aquisição deixar de ser isenta e passar a ser "tributada com alíquota zero" altera a situação jurídica das consulentes? Em outras palavras, se a operação de aquisição estiver sujeita à alíquota zero, as consulentes continuam tendo direito ao crédito do IPI?

Resposta: Cabe salientar, de início, que a norma que estipula o nascimento do direito ao crédito, como já foi iterativamente afirmado, é autônoma relativamente à norma que cuida da imposição tributária. Portanto, se para a formação do direito ao crédito a cobrança do tributo na operação anterior é irrelevante, é indiferente saber se houve ou não isenção.

A norma de isenção atua em face da regra-matriz de incidência tributária, atacando um ou mais dos critérios de sua estrutura, para, parcialmente, mutilá-los. Analisado o acontecimento no plano normativo, trata-se de encontro de duas regras jurídicas, provocando, como resultado, a inibição da incidência da hipótese tributária sobre os fatos abstratamente qualificados pela norma isentiva ou pela inutilização do conseqüente da regra tributária, que não mais terá força para instaurar a relação jurídica. Se o fato é isento, sobre ele não se opera a incidência e, portanto, não há que se falar em fato jurídico tributário, nem tampouco em obrigação tributária. Agora, nunca é demais frisar que a norma isentiva ataca a regra-matriz de incidência tributária, deixando intacta a regra-matriz de direito ao crédito.

Entre os efeitos produzidos pela norma de isenção não se encontra qualquer mutilação da norma jurídica que regula o direito ao crédito. De modo que se a operação é isenta, a regra-matriz de in-



*cidência tributária* não incide. Entretanto, sobre o mesmo suporte fático, a *regra-matriz de direito ao crédito* recorta seu próprio fato jurídico e produz seus efeitos específicos, constituindo o *direito ao crédito*.

A alíquota zero, como já tive oportunidade de expressar<sup>10</sup>, é caso típico de isenção. Trata-se de forma inibitória da operatividade funcional da regra matriz, de tal maneira que seus peculiares efeitos não se irradiam, justamente porque a relação obrigacional não se poderá instalar à míngua de objeto.

Nesses termos, se a circunstância de a operação de aquisição deixar de ser *isenta* e passar a ser *tributada com alíquota zero*, o que para mim é a mesma coisa, essa alteração não terá a virtude de comprometer o direito subjetivo das consulentes ao crédito do IPI. Isso porque, reitero, juridicamente alíquota zero equivale a isenção. E, conforme ficou patente, as isenções não prejudicam o direito ao crédito, que decorre, por sua vez, do princípio constitucional da não-cumulatividade.

É o meu parecer.

<sup>10</sup> Curso de Direito Tributário, pp. 336-7.