

Contribuinte de IPI Que Deu Saída a Mercadorias com Suspensão de IPI e Que, Depois, Obteve Resposta da Administração a Consulta, Considerando Devido o Imposto. Verba Que Não Integrou o Preço Praticado, Nem Foi Destacado na Documentação Fiscal Representativa da Operação. Impossibilidade de Repassar ao Adquirente da Mercadoria o Imposto Recolhido Posteriormente com os Acréscimos de Lei

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie, Ex-Titular de Direito Tributário e Constitucional da Faculdade de Direito da Universidade Mackenzie.

DOI: 10.11117/22361766.25.01.04

CONSULTA

Honra-me a consulente com a seguinte consulta:

A consulente adquiriu, no período de fevereiro a outubro de 2003, de outra empresa, lâmpadas automotivas, incorporadas a seu processo de produção. O vendedor não destacou nas notas fiscais o IPI, por entender que fazia jus ao regime de suspensão previsto no art. 29, § 1º, I, a, da Lei nº 10.637/2002.

Posteriormente, essa outra empresa submeteu consulta à então Secretaria da Receita Federal, indagando da correção do seu entendimento quanto ao enquadramento no regime de suspensão do IPI. Sobreveio resposta segundo a qual estabelecimento equiparado a industrial – categoria na qual se insere a empresa – não goza do regime de suspensão do IPI, que é restrito a estabelecimento industrial.

Surgiu, portanto, para a empresa a obrigação de recolher o IPI, que deixou de destacar nas notas fiscais emitidas contra a consulente.

1. Em ação ordinária de cobrança, a empresa pretende, com fundamento na teoria do erro de direito, reaver da consulente os valores recolhidos com atraso ao Fisco, acrescidos dos consectários da mora que recaíram sobre o seu débito tributário (multa e juros) e, ainda, correção monetária pela tabela do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo e juros moratórios de 12% ao ano.

2. Em período posterior à resposta da SRFB, a empresa passou a destacar, em suas notas fiscais, o valor do IPI que, no entanto, não foi adimplido pela consulente. Esses valores são, igualmente, objeto da ação ordinária de cobrança.

À vista desses fatos, indaga-se:

- a) Quem é o responsável tributário pelo recolhimento de IPI, quando o fornecedor da mercadoria adota, indevidamente, regime de suspensão desse tributo, não previsto em lei e sim, em ato individualizado?
- b) Na hipótese descrita no item *supra*, o adquirente das mercadorias tem qualquer obrigação de ressarcir ao fornecedor o tributo que deixou de ser destacado na nota fiscal?
- c) Ainda na hipótese objeto do item “a”, o adquirente da mercadoria tem responsabilidade quanto aos juros e multa cobrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil daquele que forneceu, indevidamente, mercadoria com regime de suspensão do IPI?
- d) Relativamente à situação descrita no item 2 da consulta, é possível o aproveitamento retroativo de crédito do IPI destacado nas notas fiscais de fornecimento de mercadorias, quando o adquirente pagou apenas o valor das mercadorias?

RESPOSTA

Algumas reflexões prévias fazem-se necessárias, antes de responder às questões formuladas¹.

A primeira delas diz respeito à conformação da relação tributária. Pelo Código Tributário Nacional, ela se faz entre os sujeitos passivo e ativo da obrigação, nos termos de seus arts. 119 e 121, assim redigidos:

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.²

-
- 1 José Eduardo Soares de Mello, ao escrever sobre o IPI, declara: “A CF de 1988 dispõe: ‘Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] IV – produtos industrializados’ e acrescenta: ‘A realização de ‘operações’ é que molda a tipicidade prevista na CF, ‘configurando o verdadeiro sentido do fato juridicizado, ou seja, a prática de operação jurídica, como a transmissão de um direito (posse ou propriedade). Essa operação tem produto industrializado por objeto, em razão do que, para a configuração jurídica do IPI, podem ser apontados os requisitos seguintes: (a) existência de um produto industrializado; e (b) um negócio jurídico, conforme examinei em outro estudo (*O imposto sobre produtos industrializados na Constituição de 1988*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. p. 117). Isoladamente, os termos ‘operações’ e ‘produto industrializado’ não revelam um significado abrangente, não chegando tais situações, em face disso, a irradiar qualquer efeito jurídico. Ao adjetivar o produto como ‘industrializado’, o legislador excepcionou o meio ou o resultado produtivo, apartou todos os demais tipos de produtos que não resultem de processo de industrialização. Todos os esforços humanos realizados sobre bens materiais – que não perfaçam um produto, e que não decorram ou se vinculem a ‘atos de indústria’ – excluem-se do âmbito material do IPI” (MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 563).
 - 2 Ao interpretar o art. 119, Marco Aurélio Greco esclarece: “Por outro lado, querer, nessas hipóteses, designar por ‘sujeito ativo’ o Poder Público só é possível desde que se admita a análise segmentada das fases de atuação da norma tributária, quais sejam:
 - a) ocorrência do fato imponible e nascimento do poder de ser constituído o crédito tributário;
 - b) exercício do poder e conseqüente nascimento do crédito tributário e correlativas indicações de prazo, montante e forma de pagamento;
 - c) inadimplemento das condições estabelecidas e nascimento da possibilidade de constituição do título executivo hábil a permitir uma segunda relação em que d) um titular do poder de constrangimento, para satisfação do seu crédito, vai alcançar o patrimônio de alguém colocado em situação de sujeição. Separamos os

[...]

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.³

Não contempla, o referido diploma, o contribuinte de fato – ou seja, aquele que suporta o encargo financeiro do tributo –, senão na hipótese de repetição do indébito, nos termos do seu art. 166, cuja dicção é a seguinte:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.⁴

momentos possíveis, pois os momentos a e b podem ser abreviados, com a simplificação de a e eliminação de b pela legislação ordinária, quando preestabelecer todos os requisitos e determinar o nascimento do crédito pela simples ocorrência do fato imponível (casos de lançamento por homologação). Disso resulta que a situação jurídica a que se refere o art. 119 é de titularidade do poder de constrangimento mencionado na letra d *supra*, mesmo porque – e nisto o CTN é muito feliz – essa situação está expressamente ligada à aptidão ‘para exigir o seu cumprimento’ (da obrigação, do ônus inadimplido quando não mais seja possível evitar a prestação do serviço público ou a prática do ato de polícia ou a atividade particular da qual a entrega de dinheiro era condição; tudo conforme dispuser a lei ordinária). Com isto se descortina toda a problemática do poder de constrangimento, seu nascimento, o título jurídico para seu exercício, sua amplitude, dinâmica e as possíveis substituições de titularidade dessa situação jurídica ativa” (*Comentários ao código tributário nacional*. São Paulo: Saraiva, v. 2, 2006. p. 194).

- 3 Luiz Antonio Caldeira Miretti assim se refere ao art. 121, *caput*: “A relação jurídica tributária que se estabelece na composição entre o pólo ativo e o pólo passivo, respectivamente, entre o Poder Público, representado pelo Fisco, e o contribuinte (vocábulo ora empregado na acepção genérica de sua expressão), tem como supedâneo de sua existência a obrigação tributária, cujo conteúdo é o vínculo que a lei determina nessa relação, ensejando, necessariamente, a aplicação de sua respectiva definição para, ao depois, analisar-se a mencionada relação de natureza jurídico-tributária, com direcionamento específico para a figura do sujeito passivo” (*Comentários ao código tributário nacional*. São Paulo: Saraiva, v. 2, 2006. p. 212/3).

- 4 Escrevi, em contundente crítica ao referido artigo, que: “De início, cria o dispositivo, a figura inexistente no direito brasileiro do ‘contribuinte de fato’, isto é, aquele contribuinte que teoricamente suportaria encargo indefinível, em violenta contradição com o disposto no art. 121 do CTN que não o reconhece, nem o hospeda. Tal contribuinte, por outro lado, sobre não ser definido pelo dispositivo em questão, seria um ‘contribuinte castrado’, já que, teoricamente, seria o titular do direito, mas não o poderia exercer diretamente. Vale dizer, seria um contribuinte capaz de impedir a repetição de indébito, mas não um contribuinte capaz de repetir. Cria, em decorrência, o princípio da imoralidade tributária, princípio apenas possível de ser vivido pelo Estado. O Estado passa a monopolizar o direito de ser torpe e injurídico, na medida em que imponha tributo indevido e se negue a restituí-lo a quem o recolheu, sob a alegação de que não ele, mas o terceiro, que teoricamente o suportou, seria o único que poderia ser titular no direito de iniciar o procedimento, por outorga de autorização. Albergar, finalmente e de forma pragmática, o efetivo impedimento a que este terceiro possa autorizar, na maior parte das operações, em que o documental tenha sido passado diretamente ao consumidor, sem sua qualificação, como da grande maioria das vendas a varejo, com o que o artigo é materialmente proibitivo de qualquer repetição no concernente a determinados tributos, como o ICM.

Ora, à evidência, tal monumento aos princípios da ilegalidade e torpeza tributária, pela qual o Estado pode ficar com o tributo indevido e pode se opor a ‘presumível enriquecimento ilícito’ sob a alegação de que o privilégio de ‘enriquecer-se ilicitamente é apenas seu’, é algo que não se insere no sistema tributário brasileiro regido pelos princípios da estrita legalidade e tipicidade fechada” (*Repetição do Indébito, *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, n. 8, ed. Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, 1983. p. 160/163).

Mesmo nesta hipótese, o contribuinte de fato – ou aquele que protagoniza a operação subsequente e por isso suporta o ônus do tributo – não tem relação direta com o sujeito ativo da obrigação tributária, não podendo repetir, se o encargo for indevido, visto que a legitimidade ativa para o ajuizamento da ação de que tratam os arts. 165 e 166 do CTN não é dele, mas do contribuinte de direito.

Mais do que isto, a relação jurídica tributária que se estabelece entre sujeitos ativo e passivo prescinde da sua presença, visto que este último pode deixar de repassar o ônus do tributo e suportar sozinho o encargo tributário. Nessa hipótese, fazendo prova do não-repasse, habilita-se, o sujeito passivo, a ajuizar a repetição de indébito, sem a autorização prevista no art. 166 do CTN.

Em outras palavras, nas hipóteses dos denominados tributos indiretos não-cumulativos, que incidem sobre as várias operações encadeadas de um ciclo econômico que vai da produção ao consumo, como o IPI e o ICMS, o consumidor final (o denominado “contribuinte de fato”) ou o contribuinte da operação subsequente “B” não têm relação direta com o sujeito ativo da operação “A”, exceto nas hipóteses legais de substituição tributária, o que não é o caso da consulta. Isso não é relevante para que se estabeleça e aperfeiçoe a relação tributária “A”, razão pela qual não possui legitimidade processual ativa para demandar pelo indébito relativo a essa operação, visto que ela se realiza exclusivamente entre os sujeitos ativo (o ente estatal com competência para exigir o tributo) e passivo da obrigação “A” (contribuinte ou responsável legal)⁵.

Não sem razão, as diversas correntes doutrinárias que procuram definir a relação jurídica tributária – todas elas, sem exceção –, lastreiam-se no princípio da legalidade, segundo o qual a obrigação tributária é *ex lege*. Do simples fato de o sujeito ativo praticar a conduta prevista na norma, surge a relação obrigacional de imposição do sujeito ativo sobre o sujeito passivo, nos termos dos retrocitados arts. 119 e 121 do CTN⁶.

5 A Súmula nº 546 do STF está assim redigida: “Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão que o contribuinte *de jure* não recuperou do contribuinte *de facto* o *quantum* respectivo”.

6 Escrevi: “A imposição tributária, sempre que examinada à luz dos princípios que regem a Ciência do Direito, tem merecido variada gama de análises, o mais das vezes desrelacionadas dos elementos pré e meta-jurídicos, que a informam. Assim é que as três mais importantes correntes que a enfocam, ou seja, a da obrigação *ex lege*, a do fato gerador e a da teoria procedimentalista, insistem em captar sua fenomenologia a partir da realidade posta, instrumentalizando aspectos que, por serem gerados em outras áreas das Ciências Sociais, são recebidos de forma intraumática e indiscutível, no máximo dedicando-se o intérprete ou legislador a corrigir distorções no veicular desejado pelos cientistas de outros campos. Em face de uma concepção fenomênica distinta, tenho procurado, em livros, conferências e escritos, reformular a reflexão acadêmica sobre a imposição, sem preocupação de afastar qualquer processo capaz de contaminá-la, pelo uso de raciocínio e linguagem de outras ciências, contaminação que, a meu ver, termina por enriquecer a compreensão da problemática gerada pelas necessidades do Erário, sob o prisma de sua normatividade. A imposição tributária, como decorrência das necessidades do Estado em gerar recursos para sua manutenção e a dos governos que o administram, é fenômeno que surge no campo da Economia, sendo reavaliado na área de Finanças Públicas e normatizado pela Ciência do Direito. Impossível se faz o estudo da imposição tributária, em sua plenitude, se aquele que tiver de estudá-la não dominar os princípios fundamentais que regem a Economia (fato), as Finanças Públicas (valor) e o Direito (norma), uma vez que pretender conhecer bem uma das

Nem se lhe aplicam – na minha pessoal maneira de enfrentar o fenômeno impositivo – as teorias monistas e dualistas da obrigação, nos termos propostos pelo direito civil. Nas teorias obrigacionais formuladas no Direito comum, a relação que se estabelece entre as partes é de coordenação, ou seja, fruto de manifestação consensual da vontade de ambas. Já no direito tributário, o vínculo obrigacional é de subordinação. Cabe ao Estado exigir o tributo de quem praticar a conduta descrita na lei: independente de sua vontade de pagar o tributo, deve adimplir a exigência imposta pelo Estado, através de seu aparelho legislativo⁷.

Pela ótica dualista, poder-se-ia, no máximo, à luz do direito tributário pátrio, distinguir a dupla natureza da obrigação tributária ou a duplicidade dos momentos em que surgem a obrigação e o crédito.

Com efeito, nos termos do art. 113 do CTN,

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária,

estando o crédito tributário conformado pelo art. 139, com a seguinte dicção:

ciências, desconhecendo as demais, é correr o risco de um exame distorcido, insuficiente e de resultado, o mais das vezes, incorreto" (*Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 1).

- 7 Américo Lacombe lembra, sobre a teoria dualista, que: "Esta teoria remonta ao direito antigo romano, que estabelecia como elementos da obrigação, além das partes, o *debitum* e a *obligatio*. O *debitum* era conceituado como o objeto da prestação, o que era devido, podendo ser um *dare*, um *facere*, ou um *non facere*. A *obligatio* constrange o devedor a pagar. Enquanto o *debitum* é um elemento não coativo, a *obligatio* é um elemento coativo. Esta distinção desaparece no direito pós-clássico. Modernamente, a teoria dualista reaparece, primeiramente no direito germânico, que fez a distinção entre *Schuld* (*debitum*) e *Haftung* (*obligatio*). A aceitação da estrutura dualista da relação obrigacional no direito germânico deveu-se à pesquisa sobre a *obligatio* romana efetuada por Brinz, que negou à *obligatio* o caráter de dever jurídico, salientando que ela não consistia no dever de realizar uma prestação, mas na responsabilidade em que incorria o sujeito passivo pelo inadimplemento deste dever, que seria o *debitum* (*Schuld*). Conclui, por conseguinte, a existência de dois elementos: o *debitum* (*Schuld*) e a *obligatio* (*Haftung*), que, além de surgirem em momentos diversos, são substancialmente diferentes. Enquanto o *debitum* (*Schuld*) surge desde a formação do vínculo obrigacional, a *obligatio* (*Haftung*) surge no caso de não ser realizada a prestação. Enquanto o *debitum* (*Schuld*) é um elemento não coativo – sendo o devedor livre para realizar ou não a prestação – a *obligatio* (*Haftung*) é um elemento coativo, pois caso não seja realizada a prestação pelo devedor, surge para ele a responsabilidade decorrente do inadimplemento. Conclui Brinz que, ao lado da *obligatio rei* (a coisa empenhada responde pelo débito), existe a *obligatio personae* (primeiramente o corpo do devedor respondia pela dívida, tendo, mais tarde, a responsabilidade se deslocado para o seu patrimônio), englobadas num único conceito: relação pela qual uma coisa ou uma pessoa é destinada a servir de satisfação ao credor por uma prestação. Assim, o elemento responsabilidade (*obligatio*, *Haftung*) não é eventual nem subordinado ao *debitum* (*Schuld*), mas, pelo contrário, este subordinado àquele" (LACOMBE, Américo Masset; MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Noções de direito tributário*. São Paulo: LTr, 1975. p. 40/41).

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Poder-se-ia, portanto, sustentar que o dualismo, na relação tributária, surgiria com o lançamento, disciplinado no art. 142, como se segue:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional,

no sentido de que referido ato administrativo seria declaratório da obrigação tributária e constitutivo do crédito. Haveria, portanto, uma dualidade de momentos, descortinada pelo lançamento, a saber: do surgimento da obrigação, com a ocorrência do fato gerador, e o da constituição do crédito, pelo lançamento, ato que marcaria a entrada no universo administrativo da obrigação já nascida⁸.

O que importa ressaltar é que, no âmbito do direito tributário, a relação se estabelece apenas entre aquele a quem a lei impõe a obrigação de pagar tributo (contribuinte ou responsável) e aquele a quem a lei atribui o direito de exigí-lo.

É esta a razão pela qual o vínculo obrigacional, que surge pela prática do fato gerador previsto na lei, estabelece-se apenas entre o Fisco (sujeito ativo) e a pessoa que protagoniza a conduta legalmente prevista, ou seja, que pratica o fato gerador (sujeito passivo) – e com mais ninguém.

Nos tributos em que há a possibilidade de transferência de encargos a outrem – como é o caso do IPI ou do ICMS –, é absolutamente irrelevante para o sujeito ativo da obrigação tributária os prazos e os acordos que tenham sido estabelecidos pelo sujeito passivo com esses terceiros no âmbito do direito comum. Tanto é assim que não se exige, o contribuinte, de pagar o tributo sob a justificativa de que houve inadimplência pactual. Cabe ao sujeito ativo exigir o tributo nos prazos e exatos ter-

8 Escrevi: "Entendo que o lançamento é ato final de procedimento preparatório. É, pois, um ato e um procedimento, explicitando o art. 142 as linhas mestras do que seja o ato e do que seja o procedimento que no ato se encerra. O discurso legislativo principia com a afirmação de que a constituição do crédito tributário faz-se pelo lançamento. O lançamento é, portanto, ato final que reconhece a existência da obrigação tributária e constitui o respectivo crédito, vale dizer, cria, no universo administrativo, o direito à exigência da obrigação nascida, no mais das vezes, preteritamente. O art. 139 oferta a dimensão exata da realidade, posto que, identificando sua natureza jurídica, considera, todavia, o crédito decorrencial da obrigação. O reconhecimento da existência de obrigação, através da constituição do crédito, nos termos legislativos complementares, acontece após procedimento em que se verifica a ocorrência de seu fato gerador, determina-se a matéria tributável, calcula-se o montante do tributo, identifica-se o sujeito passivo e propõe-se a aplicação da penalidade cabível. Pelo direito posto, portanto, lendo-se o que escrito está, a autoridade administrativa, necessariamente singular, produz o lançamento, atividade exclusiva e indelegável, que é ato final de procedimento anterior, este podendo ser conduzido por grupos ou colegiados. Não é, pois, o lançamento que gera o procedimento, mas este que se encerra no ato do lançamento, ato que prescinde, por força de lei, de participação extrafuncional" (*Caderno de Pesquisas Tributárias*. Do lançamento. Co-ed. Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária – CEU, São Paulo, v. 12, 1987. p. 32/35).

mos da lei, independente do que tiver sido convencionado entre o sujeito passivo e seus clientes, no plano negocial, ou seja, fora do espectro impositivo.

Não por outra razão, o art. 123 do CTN fulmina a possibilidade de as convenções entre o sujeito passivo e terceiros acerca da responsabilidade pelo recolhimento do tributo serem elemento compositor da obrigação tributária definida em lei, estando assim redigido:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.⁹

Como se percebe, além do sujeito passivo da obrigação tributária, *definido em lei*, ninguém é responsável perante o Fisco pelo pagamento do tributo, nem pode ser investido nessa condição, por mera convenção celebrada no âmbito do direito comum.

Uma segunda observação faz-se necessária.

A formulação do preço de determinada mercadoria pelo vendedor envolve uma série de elementos que compõe o seu custo: o valor da matéria-prima, dos insumos que entraram na sua fabricação, os tributos que a empresa deve pagar antes e no ato de sua revenda, os encargos financeiros, administrativos, sociais e de outra natureza a que se acrescenta a parcela de lucro possível.

Nos tributos que incidem sobre operações encadeadas integrantes de um ciclo econômico, como o IPI, o adquirente formulará o preço de seu produto, levando em conta aquilo que pagou aos fornecedores pelos itens que o integram. Se o fornecedor errou na composição do preço de seu produto, por ter deixado de considerar determinado item que entra na sua fabricação ou determinado tributo sobre ele incidente, deixando, inclusive, de destacá-lo na documentação fiscal, não poderá jamais exigir que a empresa adquirente venha a pagar por seu erro.

Ainda que, corrigindo o equívoco, o fornecedor venha a recolher o tributo que deixara de considerar e o recolha, parcial ou integralmente, isso não afetará o adquirente, que pagou o preço estabelecido e o fez refletir, como custo, na composição de seu preço de revenda ou do produto de sua indústria.

9 Leia-se: “5. TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE – BINGO – DISTRIBUIÇÃO DE PRÊMIOS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – ART. 63 DA LEI Nº 8.981/1995 – LEGITIMIDADE ATIVA – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE – 1. Descabe figurar no pólo ativo da demanda aquele que não tem relação com o Fisco, já que não podem ser a ele impostos ajustes particulares relativos à responsabilidade pelo pagamento de tributos (art. 123 do CTN) – inexistência de violação aos arts. 46 e 54 do CPC. 2. É maciça jurisprudência no sentido de que a MP 812/1994, convertida na Lei nº 8.981/1995, não violou o princípio da anterioridade (art. 9º, II do CTN). 3. A substituição tributária decorre de disposição expressa de lei, devendo haver vinculação entre o substituto e o fato gerador. Condições atendidas pelo art. 63 da Lei nº 8.981/1995, ao eleger como responsável tributário o distribuidor de prêmios de bingo, ainda que estes constituam em bens ou serviços, determinando a tributação na fonte. Precedente da Corte (REsp 208.094/SC)” (REsp. 374.694/SC, 2ª T., Relª Min. Eliana Calmon, J. 03.04.2003, DJ 12.05.2003, p. 264). (BUSHATSKY, Jaques (Coord.). *Código tributário nacional e sistema constitucional tributário*. São Paulo: Thomson/IOB, 2006. p. 166/7).

O preço acordado com a empresa fornecedora terá sido o preço original, e não aquele outro, fruto de recomposição tributária feita a destempo pelo fornecedor, não acordado nem informado na documentação original relativa à operação¹⁰.

A evidência, na livre pactuação entre as partes, se o valor daquele tributo não informado não entrou na composição do preço, torna-se irrecuperável pelo vendedor do adquirente de sua mercadoria. Ainda que o fornecedor corrija seu erro e recolha o tributo devido com os acréscimos legais, não pode, unilateralmente, exigir do adquirente uma complementação, sem ferir o princípio da autonomia da vontade, que o levou a aceitar o preço proposto e celebrar a operação de compra da mercadoria¹¹.

Não sem razão, no concernente ao IPI, já o STJ decidiu que:

O direito tributário vale-se de conceitos privativistas sem contudo afastá-los, por isto que o valor da operação e, este, é o *quantum* final ajustado consensualmente

10 O Código Civil, em seu art. 481, declara: “Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de coisa certa, e o outro a pagar-lhe certo preço em dinheiro”. Nelson e Rosa Nery esclarecem: “3. Conceito. É o contrato (*consensus*) pelo qual uma das partes se obriga a transferir a propriedade de uma coisa (*res*) corpórea, como os móveis e imóveis materiais; ou incorpórea, como os direitos de invenção, a propriedade literária etc., hipótese em que se dá a essa transmissão o nome de cessão) à outra, recebendo, em contraprestação, o preço (*pretium*) (dinheiro ou valor fiduciário equivalente). 4. Caracteres. É contrato: a) bilateral, há reciprocidade e causalidade entre as obrigações; b) oneroso, subordina ambas as partes a uma prestação que lhes traz vantagens e desvantagens; c) consensual, também denominado meramente consensual porque não se exige a entrega da coisa para o seu aperfeiçoamento, diferentemente dos chamados contratos reais (como o comodato, o mútuo, o depósito): a compra e venda se torna perfeita e acabada pela simples integração das duas vontades; d) não solene, no sentido de que não precisa de forma solene para se realizar, ou formal (também chamado solene). Apenas em alguns casos específicos a forma solene é exigida (CC 107 e 108); e) comutativo, porque normalmente as prestações são determinadas e equivalentes, ou aleatório nas hipóteses do CC/1916 1118, 1119 e 1120, CC 458 a 4611; f) de execução instantânea (como v.g. o pagamento é feito à vista) ou diferida (quando se dá o pagamento a prazo). 5. Elementos constitutivos. O consenso, a coisa e o preço são os elementos essenciais da compra e venda pura, que devem estar presentes em todos os contratos dessa espécie para que eles tenham obrigatoriedade (v. CC 482). 6. Direitos e obrigações do vendedor e do comprador. Entre outros direitos e obrigações, cabem às partes da compra e venda: a) entrega da coisa e recebimento do preço (CC 491 e 495) em decorrência da transferência do domínio; b) só entregar a coisa depois de receber o preço, se a venda for à vista (CC 491); c) não pagar o preço se o vendedor não estiver em condições de entregar-lhe a coisa (raciocínio inverso do próprio CC 491); d) dar o comprador caução de que pagará todo o preço, ao tempo ajustado, apesar de ter ficado insolvente (CC 495); e) direito do comprador de recusar coisa vendida mediante amostra (CC/1916 1135) [CC 484]; f) não rejeitar o comprador todas as coisas que, em razão de compra de uma universalidade (rebanho, biblioteca etc.), apresente uma ou outra com defeito (CC 503); g) ter o comprador direito ao complemento da área (ação *ex empto*) e, se isso não for possível, à rescisão do contrato (ação *redhibitoria*) ou ao abatimento proporcional do preço (ação *aestimatoria* ou *quanti minoris*) em caso de venda *ad mesuram* (CC 500)” (*Código civil anotado e legislação extravagante*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 362).

11 Jones Figueiredo Alves, ao comentar o art. 481 do Código Civil, declara: “O contrato de compra e venda é o *contrato bilateral, consensual, oneroso, comutativo ou aleatório*, e, de modo geral, não solene (a depender do objeto), de efeitos meramente obrigacionais (obrigação *ad tradendum*) que serve como título de aquisição de coisa determinada mediante o pagamento do preço, definido e em dinheiro, obrigando o vendedor a transferir a propriedade do bem em favor do comprador. O sistema adotado acompanha o alemão (BGB, art. 433). A translatividade dominial se aperfeiçoa somente pela tradição (se o bem for móvel) ou pelo registro imobiliário (se o bem for imóvel). A forma não será livre quando a validade da declaração de vontade depender de forma especial exigida por lei (art. 108 do NCC), como ocorre com a exigência de escritura pública, essencial à validade do negócio jurídico, na compra e venda de imóveis, de valor superior a trinta vezes o maior salário mínimo vigente no País (art. 108 do NCC)” (*Novo código civil comentado*. São Paulo: Saraiva, 2002. Diversos autores). (grifos meus).

entre o comprador e vendedor, que pode ser o resultado da tabela com seus descontos incondicionais.¹²

Ora, a venda e a compra da mercadoria pressupõem o acordo entre o vendedor e comprador sobre o preço da mercadoria. Se, nesse momento, o vendedor entendia não incidir tributo sobre a operação, e, depois de realizada a operação, passou a entender diferentemente, não poderá, *sem consenso*, alterar, de forma *unilateral*, o preço já praticado e já recebido, sob a alegação de que errou.

A própria jurisprudência do STJ refere-se ao consenso, o que vale dizer, da mesma forma que não poderia o adquirente – que, na qualidade de contribuinte da operação subsequente, não tem relação com a obrigação tributária relativa à operação anterior – repassar para seus clientes os novos preços, não acordados, relativos às operações pretéritas. Não pode, o fornecedor que errou na interpretação da legislação tributária, querer, de forma unilateral, repassar o ônus de seu erro para o adquirente, sem este ter concordado em assumir o acréscimo correspondente ao recolhimento do tributo a destempo, com juros e correção.

O terceiro aspecto a ser considerado é que o erro de interpretação da legislação tributária, por parte do fornecedor, não constitui erro substancial¹³.

Os arts. 138 e 139 do Código Civil declaram que:

Art. 138. São anuláveis os negócios jurídicos, quando as declarações de vontade emanarem de erro substancial que poderia ser percebido por pessoa de diligência normal, em face das circunstâncias do negócio.

Art. 139. O erro é substancial quando:

I – interessa à natureza do negócio, ao objeto principal da declaração, ou a alguma das qualidades a ele essenciais;

II – concerne à identidade ou à qualidade essencial da pessoa a quem se refira a declaração de vontade, desde que tenha influído nesta de modo relevante;

III – sendo de direito e não implicando recusa à aplicação da lei, for o motivo único ou principal do negócio jurídico.

É certo que o negócio poderia não ter se realizado, se o preço, acrescido do tributo, tivesse sido discutido na pactuação. Porém, trata-se, apenas, de uma possibilidade e não de uma certeza, até porque, se realizado, produziria, naturalmente,

12 REsp 477.525/GO, Rel. Min. Luiz Fux, DJ. 23.06.2003.

13 Nelson e Rosa Nery assim definem o erro substancial, ao comentar o art. 138 do CC: “Erro. Noção inexacta ou falsa que temos de uma coisa; a falta de concordância entre a vontade interna e a vontade declarada. Caso em que a parte alegava que prestara o seu assentimento a um ato declarado como de seu interesse quando em realidade operava em seu prejuízo (RT 182/156). É um fenômeno subjetivo, cujos caracteres devem ser pesquisados nos fatos que o rodearam, nas suas causas próximas e remotas e na essência do próprio ato, em conexão com as pessoas, o lugar, o tempo e as circunstâncias do ato. Este deve apresentar a expressão de um negócio normal, lógico, justificado à observação do homem sensato (RT 186/265)” (*Código civil anotado e legislação extravagante*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 216).

reflexos nos preços das relações subseqüentes, celebradas entre o comprador e seus clientes, tendo por objeto os produtos revendidos ou os de industrialização própria.

Assim, o erro do fornecedor não pode ser tido como elemento não-substancial, visto que não atinge a natureza do negócio, não é o único elemento ou o principal do negócio jurídico, nem concerne à identidade ou qualidade a que se refira a declaração de vontade, sem influência definitiva na relação acordada¹⁴.

Por outro lado, o erro essencial que justificaria a anulação de negócios tornar-se-ia de impossível configuração quando toda uma cadeia de relações viesse a decorrer da primeira, onde o erro tivesse ocorrido, dada a impossibilidade material de recomposição, caso a anulação acontecesse.

De qualquer forma, em se tratando de erro de interpretação da norma tributária, jamais poderia ser considerado erro substancial, não sendo possível nem a anulação do contrato, nem o repasse, para o adquirente, do tributo que deveria ter sido recolhido e não foi, no momento da operação, em virtude de uma mera decisão unilateral do vendedor. Ademais, não cuida, a legislação tributária, de responsabilidade do adquirente, que, aliás, ficou impedido de repassar o ônus desse encargo financeiro para seus clientes.

Como se percebe, a máxima de que *domientibus non succurrit jus* atinge apenas aquele que foi responsável pelo erro. Não pode prejudicar as relações de quem não está vinculado ao poder impositivo, por não ser o contribuinte da operação, nem por ter sido colocado, por lei, na condição de responsável daquela obrigação tributária. Principalmente, quando o impacto do repasse, que implicaria aumento de preço, não foi acordado entre as partes.

À nitidez, pelo princípio de que o acessório segue o principal, se o vendedor não faz jus a qualquer ressarcimento pelo recolhimento a destempo do tributo erroneamente por ele não recolhido no momento oportuno, não destacado na nota fiscal, nem acordado com o comprador da mercadoria, o mesmo se diga com relação aos encargos acessórios, ou seja, juros e multas que o vendedor tenha suportado pelo recolhimento extemporâneo do tributo¹⁵.

Por fim, um último aspecto, antes de responder às questões levantadas.

14 É interessante notar que o erro de direito — e o Código Civil, tanto o anterior, quanto o atual, não o distingue do erro de fato — só pode ser alegado, em havendo o vício de consentimento, como afirma Sílvio Rodrigues: “Em conclusão, parece-me que o erro de direito aproveita quando quem o postula não pretende, com seu acolhimento, fugir à incidência de uma regra cogente; mas antes pretende que se reconheça que os pressupostos de anulabilidade ocorrem na hipótese, por existir uma disparidade entre o que era querido e o que foi declarado, aparecendo assim um vício de consentimento” (*Enciclopédia Saraiva do Direito*. São Paulo: Saraiva, v. 32, 1977. p. 505). Ora, no caso, cumpriu-se o que foi acordado e o erro de uma das partes na formulação do preço sem o tributo não pode ser transferido, unilateralmente, para a outra, que culpa não teve na pactuação prévia.

15 Graficamente, Carlos Maximiliano explica: “306. *Acessorium sequitur principale*: O texto referente ao principal, rege também o acessório. O acessório acompanha o principal” (*Hermêutica e aplicação do direito*. 9. ed. Forense: Rio de Janeiro, 1979. p. 250).

Nas operações em que o fornecedor emitiu nota fiscal com destaque do imposto – hipótese prevista no item 2 da consulta, envolvendo situação diferente daquela enfocada até agora, neste parecer, em que não foi feito o destaque –, o adquirente, se vier a complementar o preço, terá direito de lançar em sua escrita fiscal, embora extemporaneamente, o crédito do imposto destacado nas referidas operações, para posterior aproveitamento ou compensação, em face do princípio da não-cumulatividade a que o IPI está sujeito¹⁶.

Neste sentido, leia-se o art. 11 da Lei nº 9779/1993, assim redigido:

Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda,

e o art. 74 da Lei nº 9.430/1996, cuja dicção é a seguinte:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

É de se lembrar que o parágrafo único do art. 49 do CTN (“Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes”) permite a transferência de saldos credores de um período para outro. Por outro lado, o aproveitamento do IPI, destacado na nota, corresponde a mercadorias efetivamente entradas no estabelecimento do adquirente. Embora o crédito do valor destacado não tenha sido lançado, em seus livros, oportunamente, *poderia ter sido* visto que o pagamento ou não pagamento do tributo pelo fornecedor não interfere no direito do adquirente ao crédito relativo ao imposto que *incidiu* na operação anterior.

Por esta razão, o não-creditamento pelo adquirente, no próprio período, de imposto destacado nas notas que acompanharam a mercadoria, entrada em seu estabelecimento naquele período, bem como o não-aproveitamento desse

16 O art. 195 e seus dois parágrafos do Decreto nº 4.544/2002 estão assim redigidos: “Art. 195. Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos (Constituição, art. 153, § 3º, inciso II, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 49). § 1º Quando, do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, resultar saldo credor, será este transferido para o período seguinte, observado o disposto no § 2º (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49, parágrafo único, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11). § 2º O saldo credor de que trata o § 1º, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de MP, PI e ME, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero ou imunes, que o contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 207 a 209, observadas as normas expedidas pela SRF (Lei nº 9.779, de 1999, art. 11)”.

crédito, no mesmo período, não impedem que o aproveitamento ocorra posteriormente, sendo essa realidade análoga à do parágrafo único do art. 49, que admite aproveitamento a extemporâneo.

Colocadas tais premissas, passo a responder às questões formuladas:

1) O contribuinte do IPI que deixa de recolher e de destacar o tributo, em operações sujeitas à sua incidência, em virtude de erro de interpretação da legislação pertinente, é o único responsável pelo recolhimento do tributo e dos encargos moratórios, nos termos da legislação tributária:

Art. 24. São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:

I – o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea b);

II – o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea a);

III – o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea a); e

IV – os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, quando alcançado pela imunidade prevista no inciso I do art. 18 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 40).

Parágrafo único. Considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação a cada fato gerador que decorra de ato que praticar (Lei nº 5.172, de 1966, art. 51, parágrafo único).¹⁷

2) Não há qualquer obrigação do adquirente das mercadorias em suportar o IPI recolhido posteriormente pelo vendedor, visto que isso representa alteração do preço pelo qual as mercadorias foram adquiridas. Além disso, caso concordasse em ressarcir o vendedor pelo tributo recolhido *a posteriori* pelo erro que só a ele (vendedor) é imputável, ficaria o próprio adquirente prejudicado, por ter sido impedido: de aproveitar oportunamente o crédito respectivo, dada a ausência de destaque em nota fiscal; de fazer refletir o novo preço – decorrente do acréscimo do tributo – na composição do preço de seus próprios produtos; e de transferir os encargos financeiros do pretendido ressarcimento para as operações subseqüentes, dada a impossibilidade de promover, retroativamente, o respectivo destaque em todas as notas fiscais por ele emitidas.

Reitere-se: a pretensão unilateral de repassar ao adquirente o imposto posteriormente recolhido, não constou de acordo sobre o preço do produto, ra-

17 Decreto nº 4.544 de 26.12.2002.

ção pela qual é manifestamente indevida. O IPI não foi considerado na formatação do preço e, se o fosse, caberia ao comprador decidir se tal preço justificaria ou não a operação. E se se justificasse, à evidência, os próprios preços que o comprador praticaria nas suas operações com terceiros seriam alterados, pelo aumento decorrente do acréscimo impositivo.

As decisões do STJ que têm cuidado da matéria, no concernente ao IPI (contribuinte ou responsável), unanimemente, referem-se ao *consenso entre comprador e vendedor para definir responsabilidades*, não podendo o comprador, sem condições de repassar do custo adicional às operações por ele já realizadas com terceiros, suportar o prejuízo, de responsabilidade exclusiva do vendedor – único que, pelo art. 121 do CTN, tem relação com o Fisco, nas operações que protagonizou¹⁸.

3) A resposta segue a linha dos quesitos anteriores, vale dizer, se indevido o ressarcimento do principal, indevidos os acréscimos sobre o principal¹⁹.

4) É possível o aproveitamento do crédito de IPI, nas hipóteses mencionadas no item 2 da consulta. O não-lançamento do tributo destacado nas notas fiscais, no período da entrada da mercadoria no estabelecimento do adquirente/contribuinte do mesmo imposto, não retira deste o direito de creditamento extemporâneo, para posterior aproveitamento com débitos relativos a saídas tributadas pelo mesmo imposto, nos termos do parágrafo único do art. 49 do CTN²⁰.

S.m.j.

18 A Ministra Nancy Andrighi cita o precedente já por mim enunciado em recurso especial em que foi relatora, ao dizer: “O direito tributário vale-se dos conceitos privatísticos sem contudo afastá-los, por isso que o valor da operação é o preço e, este, é o *quantum* final ajustado consensualmente entre comprador e vendedor, que pode ser o resultado da tabela com seus descontos incondicionais. Revela *contraditio in terminis* ostentar a Lei Complementar que a base de cálculo do imposto é o valor da operação da qual decorre a saída da mercadoria e a um só tempo fazer integrar ao preço os descontos incondicionais” (REsp 63.838/BA, Rel. Min. Nancy Andrighi, DJ 05.06.2000).

19 O Tribunal de Justiça de São Paulo, em caso semelhante ao presente, em que se pretende transferir os encargos financeiros para o comprador, decidiu na conclusão do acórdão que examinou a questão: “Toda a culpa ou, podemos considerar, precipitação, na inclusão da suspensão sem prévia autorização do Órgão Fiscalizador próprio, só pode ser atribuída à autora que não poderia nem mesmo alegar desconhecimento, ser não pela determinação expressa da instrução normativa em foco, como também pelas missivas que antes recebera da própria ré. Esta, com o protocolo do pedido para alteração do estabelecimento fornecedor, junto à Secretaria da Receita Federal, aos 25.04.2000, esgotou sua obrigação, restando apenas aguardar a autorização, esta indeferida. Os juros e multas moratórios, pagos pela autora, em atenção à própria desídia, só podem ser a ela mesma irrogados na responsabilidade, descabendo qualquer culpabilidade presente que pudesse ser imputada à ré” (TJSP, Ap 431.054-4/9-00, 5ª C.Cív. de Direito Privado, Desembargador Oscarlino Moeller, Voto nº 14.668). (grifos meus)

20 O próprio art. 163 do RIPI refere-se ao CTN: “A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo” (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).