

## RECURSO EXTRAORDINÁRIO 567.935 SANTA CATARINA

**RELATOR** : MIN. MARCO AURÉLIO  
**RECTE.(S)** : UNIÃO  
**PROC.(A/S)(ES)** : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
**RECDO.(A/S)** : ADLIN PLÁSTICOS LTDA  
**ADV.(A/S)** : ROSANGELA PATRICIA DE CARVALHO VAN  
LINSCHOTEN

### RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – O recurso extraordinário foi interposto contra acórdão mediante o qual o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, deu parcial provimento à apelação da contribuinte para, ante precedente do Órgão Especial, reconhecer o direito a excluir o valor dos descontos incondicionais da base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados. Eis a síntese do entendimento adotado:

TRIBUTÁRIO. IPI. DESCONTOS INCONDICIONAIS. JUROS. BASE DE CÁLCULO. PRESCRIÇÃO QUINQUÊNAL. PROVA DA NÃO TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO. APROVEITAMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. SUCUMBÊNCIA.

1. A prescrição do direito à utilização dos créditos escriturais do IPI é quinquenal, na forma do art. 1º do Decreto nº 20.910/32 (EIAC nº 2000.04.01.093255-0/SC).

2. A determinação de não exclusão do valor dos descontos incondicionais da base de cálculo do IPI é inconstitucional, consoante já declarado por este Regional na Arguição de Inconstitucionalidade na AMS nº 96.04.59407-9/PR.

3. Os juros do contrato de financiamento, despesa estranha ao ciclo de industrialização, não podem integrar o preço do produto e, em consequência, a base de cálculo do IPI.

4. Não tem aplicação, in casu, o art. 166 do CTN, que condiciona a restituição de indébitos à prova do não-repasse do encargo a terceiros, haja vista a natureza escritural dos créditos

pleiteados.

5. O aproveitamento dos valores indevidamente pagos a título do IPI se dará pelo lançamento na escrita fiscal da empresa, com o abatimento entre créditos e débitos, nos termos da legislação de regência.

6. Sobre os créditos do IPI incidirá a UFIR até 31-12-1995 e, a partir de 1º-01-1996, a SELIC, a partir da data em que poderiam ter sido aproveitados até o trânsito em julgado da ação, quando não mais será possível a atualização, haja vista a sua natureza contábil, conforme decisão da 1ª Seção deste Tribunal, nos Embargos Infringentes em AC nº 2000.71.10.001214-4/RS.

7. Em virtude da sucumbência mínima da parte autora, a ré deverá arcar com as custas processuais e os honorários advocatícios, fixado em 10% sobre o valor da causa atualizados. Precedentes desta Corte.

No extraordinário, formalizado com alegado fundamento na alínea “b” do permissivo constitucional e admitido na origem, a União argui a transgressão dos artigos 146, inciso III, alínea “a”, e 150, inciso I, da Constituição Federal. Aduz ser plenamente possível que lei ordinária verse os elementos integrantes do conceito de valor da operação, base de cálculo prevista no Código Tributário Nacional para o Imposto sobre Produtos Industrializados. Assevera ter a Lei nº 7.798, de 1989, objetivado esclarecer conceito jurídico indeterminado previsto na lei complementar fiscal, inexistindo qualquer contradição entre os diplomas. Pleiteia a declaração de constitucionalidade do § 2º do artigo 14 da Lei nº 4.502, de 1964, com redação dada pelo artigo 15 da Lei nº 7.798, de 1989.

Sob o ângulo da repercussão geral, sustenta a relevância jurídica e econômica do tema, ante a circunstância de o debate acerca da constitucionalidade, ou não, do artigo 15 da Lei nº 7.798, de 1989, repercutir em inúmeras ações de idêntico objeto em trâmite no Judiciário.

Intimada, a recorrida não apresentou contrarrazões.

O denominado Plenário Virtual reconheceu estar configurada a repercussão geral. Eis a ementa elaborada:

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS –  
BASE DE CÁLCULO – DESCONTOS – INTEGRAÇÃO –  
INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA. Possui  
repercussão geral controversa sobre a constitucionalidade, ou  
não, do artigo 15 da Lei nº 7.798/89.

O Ministério Público, à folha 227 à 232, opina pelo conhecimento e desprovisionamento do recurso. Afirma haver violação ao artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Carta Federal, porquanto a disciplina da base de cálculo do imposto estabelecida no artigo 15 da Lei nº 7.798, de 1989, extrapola o previsto no artigo 47, inciso II, alínea “a”, do Código Tributário Nacional.

É o relatório.

## RECURSO EXTRAORDINÁRIO 567.935 SANTA CATARINA

### V O T O

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Na interposição deste recurso, atendeu-se aos pressupostos de recorribilidade. A peça, subscrita por Procurador da Fazenda Nacional, foi protocolada no prazo legal. A interposição ocorreu considerada a alínea “b” do inciso III do artigo 102 do Diploma Maior. Em síntese, em tais casos, descabe cogitar de transgressão indireta da Constituição Federal. Conheço. Consigno que o processo foi liberado para julgamento em 31 de julho deste ano, vindo a ser publicada a pauta no Diário Oficial de 5 de agosto seguinte.

A solução da controvérsia está em definir se o artigo 15 da Lei nº 7.798, de 1989, ao dar nova redação ao § 2º do artigo 14 da Lei nº 4.502, de 1964, determinando a inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, revela-se inconstitucional por afronta ao artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Carta Federal, prevalecendo a disciplina da matéria veiculada por lei complementar – artigo 47, inciso II, alínea “a”, do Código Tributário Nacional.

Fazem-se em jogo os limites impostos ao legislador ordinário ante as competências materiais estabelecidas pelo constituinte em favor do legislador complementar, incumbindo ao Supremo elucidar se, no caso concreto, houve ou não invasão do primeiro em área temática constitucionalmente reservada ao segundo.

Relevante, em termos de princípios, é o papel conferido à lei complementar pelo artigo 146, inciso III, alínea “a”, do Diploma Maior e a correlata limitação em face do legislador ordinário.

Na Constituição de 1988, foram previstas diferentes funções concernentes à lei complementar em matéria tributária, incluída a de criação de tributos, como ocorre em relação aos empréstimos compulsórios – artigo 148 –, aos impostos não previstos na Carta – artigo 154 – e às novas fontes de custeio da seguridade social – artigo 195, § 4º,

## RE 567935 / SC

combinado com o 154, inciso I. Nesses casos, as normas complementares eventualmente editadas terão âmbito federal.

Importam ao deslinde da controvérsia as funções versadas no artigo 146 da Carta, que conferem à lei complementar a qualidade de norma nacional. Interessa, particularmente, a consignada na alínea “a” do inciso III do mencionado dispositivo, de valor ímpar para a estruturação do Sistema Tributário. Consoante o preceito :

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

**a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;**

[...]

Depois de muita divergência doutrinária acerca da função dúplice ou tríplice da lei complementar tributária sob a égide da ordem constitucional anterior, na Carta de 1988, presente a redação inequívoca do artigo 146, estabeleceu-se expressamente cumprir a aludida espécie normativa três funções: evitar conflitos de competência (inciso I), regular as limitações ao poder de tributar (inciso II) e dispor sobre normas gerais (inciso III). No âmbito desta última, atuando entre a rigidez da Carta e a mutabilidade constante da legislação ordinária, a lei complementar, com caráter de lei nacional, explicita princípios e conceitos indeterminados da primeira, a fim de balizar a confecção da segunda. A ação posterior do legislador ordinário deve, portanto, observar as normas gerais contidas na lei complementar.

Considerada a aludida alínea “a”, preceito constitucional aplicável

ao caso, cumpre ao legislador complementar definir os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes dos impostos previstos na Constituição. Tem-se papel limitador da instituição de impostos em face do legislador ordinário, voltado à harmonização do sistema impositivo nacional. Conforme Ricardo Lodi:

Essa norma tem como objetivo a uniformização da legislação tributária em todo o território nacional [...]. Assim, a lei complementar atuará como limite à lei de incidência, no que se refere a esses três elementos da obrigação tributária. Não se exige que a lei ordinária reproduza literalmente a definição da lei complementar, mas se impede que os limites nacionais sejam extrapolados (RIBEIRO, Ricardo Lodi. A função da lei complementar tributária. *In: Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 134).

O Supremo, levando em conta a sistemática legislativa descrita, assentou que a incidência dos impostos apenas pode ocorrer se formuladas, previamente, tanto as normas gerais por meio de lei complementar, relativas aos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, quanto as normas instituidoras, propriamente ditas, dessa espécie tributária, de competência do legislador ordinário de cada ente tributante e em conformidade com as aludidas diretrizes gerais:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. IMPORTAÇÃO. PESSOA QUE NÃO SE DEDICA AO COMÉRCIO OU À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO OU DE TRANSPORTE INTERESTADUAL OU INTERMUNICIPAL. “NÃO CONTRIBUINTE”. VIGÊNCIA DA EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2002. POSSIBILIDADE. REQUISITO DE VALIDADE. FLUXO DE POSITIVAÇÃO. EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. CRITÉRIOS PARA AFERIÇÃO. [...] CONDIÇÕES CONSTITUCIONAIS PARA TRIBUTAÇÃO.

[...] A validade da constituição do crédito tributário depende da existência de lei complementar de normas gerais (LC 114/2002) e de legislação local resultantes do exercício da competência tributária, contemporâneas à ocorrência do fato jurídico que se pretenda tributar. [...] (Recurso Extraordinário nº 439.796/PR, Repercussão Geral, relator ministro Joaquim Barbosa, Pleno, julgado em 6 de novembro de 2013).

Tal vinculação não se dá tão somente nos níveis estadual e municipal. As leis ordinárias federais, como a da situação examinada, embora também se distanciem do campo da mera repetição da legislação complementar, não podem implicar inovação no trato dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos federais, revelando disciplina dissociada das normas gerais precedentes. Caso isso ocorra, ter-se-á invasão de competência da lei complementar estabelecida no artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Carta Federal, ensejando a declaração de inconstitucionalidade formal do ato ordinário.

A sujeição de todo e qualquer diploma ordinário à lei complementar de normas gerais, incluído o federal, decorre do caráter nacional do ato complementar. Como bem explicitado pelo professor Sacha Calmon, o âmbito de validade material e o conteúdo da lei complementar, versada no artigo 146 da Carta, estão “sempre ligados ao desenvolvimento e à integração do texto constitucional. Noutras palavras, a lei complementar está a serviço da Constituição e não da União Federal” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. 3ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 118).

No mesmo sentido, são esclarecedoras as lições de Luciano Amaro:

Em rigor, a disciplina “geral” do sistema tributário já está na Constituição; o que faz a lei complementar é, obedecido o quadro constitucional, aumentar o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pela Constituição Federal. Dir-se-ia que a Constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar etc.) e a lei complementar adensa os traços

gerais dos tributos, preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitam identificá-lo na sua exata dimensão. [...]

A par desse adensamento do desenho constitucional de cada tributo, as normas gerais padronizam o regramento básico da obrigação tributária (nascimento, vicissitudes, extinção), conferindo-se, dessa forma, uniformidade ao sistema tributário nacional (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 165).

No caso de descompasso entre a lei complementar de normas gerais e a ordinária instituidora dos impostos, não faz sentido discutir se há ou não hierarquia irrestrita da primeira sobre a segunda, isso porque, quando envolvido o diploma complementar referido no artigo 146 da Carta, tem-se o ato que serve de fundamento de validade para a lei ordinária.

Como reconhecido pelo ilustre professor José Souto Maior Borges, em se tratando de lei complementar a versar conflitos de competência, limitações ao poder de tributar e normas gerais tributárias, incluída nesta última categoria a disciplina dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos, o legislador ordinário federal, estadual ou municipal não possui alternativa senão se sujeitar, por imposição de norma constitucional de estrutura, às regras e diretrizes gerais estabelecidas na normativa complementar, tendo a atuação balizada e limitada por autêntica lei nacional (BORGES, José Souto Maior. Aspectos fundamentais da Competência Municipal para instituir o ISS. *In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). ISS na Lei Complementar 116/2003 e na Constituição*. São Paulo: Manole, 2004, p. 8).

Em suma, ainda que proveniente do Congresso Nacional, a lei complementar, por revelar normas gerais em matéria tributária, ou seja, por dispor sobre interesses de toda a unidade federativa, é lei do Estado Nacional e vincula as pessoas constitucionais que compõem a Federação,

incluída a União, sem que isso represente lesão ao princípio federativo. O legislador ordinário federal, ao instituir os impostos, deve observar o “regramento básico” acerca de fato gerador, base de cálculo e sujeito passivo, a que alude Luciano Amaro, estabelecido em lei complementar da espécie contemplada no artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Carta, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade formal.

Fixadas essas premissas, vejam o conteúdo do dispositivo impugnado.

O artigo 15 da Lei nº 7.798, de 1989, deu nova redação ao § 2º do artigo 14 da Lei nº 4.502, de 1964, versada a base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, determinando fossem incluídos nesta os valores de descontos incondicionais concedidos quando da saída dos produtos, o que não ocorria até então. Eis a redação do preceito legal:

Art. 15. O art. 14 da Lei nº 4.502, com a alteração introduzida pelo art. 27 do Decreto-Lei nº. 1.593, de 21 de dezembro de 1977, mantido o seu inciso I, passa a vigorar a partir de 1º de julho de 1989 com a seguinte redação:

Art. 14. Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável:

[...]

II - quanto aos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.

§ 1º. O valor da operação compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário.

§ 2º. Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, **ainda que incondicionalmente.**

Sob a óptica jurídico-contábil, os descontos incondicionais são parcelas redutoras dos preços de compra e venda, outorgados independentemente de evento posterior, devendo figurar no corpo da

## RE 567935 / SC

nota fiscal emitida. Esse tipo de abatimento, também conhecido como “desconto comercial”, normalmente utilizado para atrair clientela, repercute necessariamente no preço final praticado, ou seja, no “valor da operação”. Uma vez concedido, o valor correspondente não será pago pelo adquirente do produto, não fazendo parte do preço praticado em definitivo.

Sendo o “valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria” a base de cálculo do imposto, tal como definida na alínea “a” do inciso II do artigo 47 do Código Tributário Nacional – a norma complementar exigida pela alínea “a” do inciso III do artigo 146 da Constituição –, revela-se, a toda evidência, que a legislação ordinária, ao impossibilitar a dedução do desconto incondicional, como se este compusesse o preço final cobrado, acabou por disciplinar de forma inovadora a base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, ampliando o alcance material desse elemento da obrigação tributária para além do previsto na norma complementar competente – o Código Tributário Nacional.

Assim dispondo, o legislador ordinário incorreu, desenganadamente, em inconstitucionalidade formal, por invadir área reservada à lei complementar pelo artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Carta da República. Sob o pretexto de disciplinar a base de cálculo quando da instituição do imposto, veio a extrapolar as balizas quantitativas possíveis versadas no Código Tributário, como se tratasse de normas gerais, cabendo reconhecer a pecha.

Quanto ao caso, consideradas as premissas teóricas elaboradas, deve-se manter intacto o acórdão impugnado.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, reconheceu o direito de a recorrida excluir os valores dos descontos incondicionais da base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, assentando a inconstitucionalidade de tal óbice. É contra essa decisão que a União interpõe o extraordinário, o qual, conforme os argumentos até aqui desenvolvidos, não possui chance de sucesso.

## **RE 567935 / SC**

Ante o exposto, conheço do recurso e o desprovejo, declarando a inconstitucionalidade do § 2º do artigo 14 da Lei nº 4.502, de 1964, com a redação dada pelo artigo 15 da Lei nº 7.798, de 1989, no tocante à regra de inclusão, na base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, dos valores atinentes aos descontos incondicionais concedidos quando das operações de saída de produtos. É como voto.