



INSTITUTO DOS ADVOGADOS BRASILEIROS (IAB)

Comissão Permanente de Direito Financeiro e Tributário

Indicação: nº 029/2019, objeto do Projeto de Decreto Legislativo nº 93/2019

Relator: MATTHEUS DANTAS CARDOSO

Projeto de Decreto Legislativo nº 93/2019, de autoria do Deputado Valtenir Pereira, na Câmara dos Deputados, que dispõe sobre a sustação dos efeitos do artigo 194 do Decreto nº 7.212/2010, que trata da base de cálculo do IPI incidente na saída de produtos de estabelecimento industrial ou equiparado.

Palavras-chave: Decreto Legislativo. Decreto nº 7.212/2010. IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados. Base de Cálculo. Bens usados. Resíduos Sólidos.

Honra-me o Presidente desta Egrégia Comissão de Direito Financeiro e Tributário do Instituto dos Advogados Brasileiros, Dr. Adilson Rodrigues Pires, com a relatoria da indicação nº **029/2019**, relacionada ao Projeto de Decreto Legislativo nº 93/2019, nos seguintes termos:

Art. 1º Ficam suspensos, nos termos do art. 49, V, da Constituição Federal, os efeitos do art. 194 do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

Art. 2º Este decreto legislativo entra em vigor na data de sua publicação.

O referido Projeto de Decreto Legislativo é relevante na medida em que pretende sustar os efeitos de ato executivo, o qual restringe a aplicação de benefício

tributário relativo ao Imposto de Produtos Industrializados (IPI), sem que a lei regulamentar tenha delegado tal competência ao Poder Executivo.

Nos termos da justificação do referido projeto, o ato executivo consubstanciado no Decreto nº 7.212/2010, por meio de seu artigo 194, estaria estabelecendo uma majoração da base de cálculo do IPI incidente sobre os produtos derivados da reciclagem, ao limitar a redução da base de cálculo de bens usados apenas aos produtos renovados ou recondicionados, o que afetaria o princípio da legalidade tributária, tendo em vista a ausência de tal previsão na norma regulamentar, a Lei Ordinária nº 4.502/64, alterada pelo Decreto Lei nº 400/1968, que incluiu o seu artigo 7º.

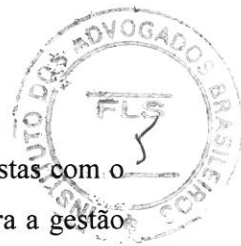
Art 7º O impôsto incidente sôbre produtos usados, adquiridos de particulares ou não, que sofrerem processo de industrialização, será calculado sôbre a diferença de preço entre a aquisição e a revenda.

Art. 194. O imposto incidente sobre produtos usados, adquiridos de particulares ou não, que sofrerem o processo de industrialização, de que trata o inciso V do art. 4o (renovação ou recondicionamento), será calculado sobre a diferença de preço entre a aquisição e a revenda.

O Projeto de Decreto Legislativo ainda acrescenta uma possível violação à Política Nacional de Resíduos Sólidos, conforme artigo 7º da Lei 12.305/2010.

Art. 7o São objetivos da Política Nacional de Resíduos Sólidos:

- I - proteção da saúde pública e da qualidade ambiental;
- II - não geração, redução, reutilização, reciclagem e tratamento dos resíduos sólidos, bem como disposição final ambientalmente adequada dos rejeitos;
- III - estímulo à adoção de padrões sustentáveis de produção e consumo de bens e serviços;
- IV - adoção, desenvolvimento e aprimoramento de tecnologias limpas como forma de minimizar impactos ambientais;
- V - redução do volume e da periculosidade dos resíduos perigosos;
- VI - incentivo à indústria da reciclagem, tendo em vista fomentar o uso de matérias-primas e insumos derivados de materiais recicláveis e reciclados;
- VII - gestão integrada de resíduos sólidos;



VIII - articulação entre as diferentes esferas do poder público, e destas com o setor empresarial, com vistas à cooperação técnica e financeira para a gestão integrada de resíduos sólidos;

IX - capacitação técnica continuada na área de resíduos sólidos;

X - regularidade, continuidade, funcionalidade e universalização da prestação dos serviços públicos de limpeza urbana e de manejo de resíduos sólidos, com adoção de mecanismos gerenciais e econômicos que assegurem a recuperação dos custos dos serviços prestados, como forma de garantir sua sustentabilidade operacional e financeira, observada a Lei nº 11.445, de 2007;

XI - prioridade, nas aquisições e contratações governamentais, para:

a) produtos reciclados e recicláveis;

b) bens, serviços e obras que considerem critérios compatíveis com padrões de consumo social e ambientalmente sustentáveis;

XII - integração dos catadores de materiais reutilizáveis e recicláveis nas ações que envolvam a responsabilidade compartilhada pelo ciclo de vida dos produtos;

XIII - estímulo à implementação da avaliação do ciclo de vida do produto;

XIV - incentivo ao desenvolvimento de sistemas de gestão ambiental e empresarial voltados para a melhoria dos processos produtivos e ao reaproveitamento dos resíduos sólidos, incluídos a recuperação e o aproveitamento energético;

XV - estímulo à rotulagem ambiental e ao consumo sustentável.

A proposta do Deputado Federal Valtenir Pereira é pautada no artigo 49, inciso V, da Constituição Federal, não havendo vícios de iniciativa. Portanto, *a priori*, a proposta é formalmente regular.

No que tange ao seu conteúdo, de fato há razões para que sejam sustados os efeitos do artigo 194 do Decreto nº 7.212/2010, tendo em vista a presença de limitação não prevista na norma regulamentar.

Todavia, os fundamentos do projeto merecem ressalvas, visto que atribuem ao ato executivo uma majoração direta da base de cálculo do imposto, quando, na realidade, o dispositivo do decreto limita um benefício fiscal concedido pela norma regulamentar, que tem como consequência a majoração da base de cálculo.



CONSTITUIÇÃO FEDERAL E CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - CTN

O artigo 150, inciso I, da Constituição Federal impõe como limite ao poder de tributar a criação ou o aumento de tributo sem previsão legal, refletindo o instituto da legalidade tributária:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Sobre este princípio não se fazem necessárias maiores considerações, sendo certo que nenhum ato executivo regular poderá estabelecer a majoração de tributo, sem que haja previsão legal.

Na hipótese tratada por este parecer, não há qualquer dispositivo na Lei Ordinária nº 4.502/1964 ou no Decreto Lei nº 400/1968, que conceda ao poder executivo a possibilidade de restringir o benefício fiscal concedido aos bens usados ou de majorar o IPI para produtos reciclados, seja por meio de aumento da base de cálculo, seja por meio de limitação do referido benefício.

Exatamente no mesmo sentido é o artigo 9º, inciso I, do Código Tributário Nacional, que apresenta o instituto da legalidade tributária no âmbito legal:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65.

Conforme já mencionado, nosso entendimento é de que o artigo 194 do Decreto nº 7.212/2010 não instituiu diretamente uma majoração da base de cálculo do IPI sobre os produtos reciclados. Houve uma restrição de benefício fiscal a alguns produtos, dos quais foram excluídos os produtos reciclados, com a consequente majoração da sua base de cálculo.



Desta forma, há de se mencionar o parágrafo 6º do artigo 150 da Constituição Federal, que dispõe sobre a aplicação da legalidade tributária no âmbito da concessão de benefícios fiscais:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

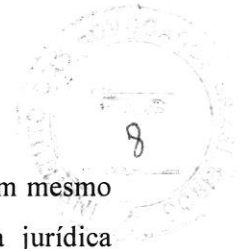
§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Nos termos do dispositivo constitucional, algumas formas de concessão de benefício fiscal, dentre elas a redução da base de cálculo de tributo, só poderão ser concedidas mediante lei específica que trate exclusivamente do benefício a ser instituído.

Assim, ainda que existam entendimentos divergentes, nossa posição doutrinária é de que a regra se estende também à revogação ou limitação dos benefícios tributários, ou seja, somente lei específica que trate exclusivamente da revogação ou limitação poderá fazê-los. A exceção se daria apenas no caso de a própria lei instituidora delegar tal competência ao Poder Executivo, o que não ocorre na presente hipótese.

Logo, qualquer revogação ou limitação de benefício fiscal só pode ser efetivada por ato executivo se a lei regulamentar assim autorizar. Caso contrário, somente a lei específica disporá desta competência, razão pela qual merecem ser sustados os efeitos do artigo 194 do Decreto nº 7.212/2010.

Alguns doutrinadores, como Roque Antônio Carraza e Paulo de Barros Carvalho, tratam a questão com ainda mais rigor, afirmando que a norma regulamentar sequer poderia delegar a função de completar o perfil dos tributos:



“Resta evidente, portanto, que o Executivo não poderá apontar – nem mesmo por delegação legislativa – nenhum aspecto essencial da norma jurídica tributária, sob pena de flagrante inconstitucionalidade.

Não discrepa desta linha PAULO DE BARROS CARVALHO: *“Assinale-se que à lei instituidora do gravame é vedado deferir atribuições legais a normas de inferior hierarquia, devendo, ela mesma, desenhar a plenitude da regra matriz da exação, motivo por que é inconstitucional certa prática, ceda no ordenamento brasileiro, e consistente na delegação de poderes para que órgãos administrativos completem o perfil dos tributos. É o que acontece com diplomas normativos que autorizam certos órgãos da Administração Pública federal a expedirem normas que dão acabamento à figura tributária concebida pelo legislador ordinário. Mesmo nos casos em que a Constituição dá ao Executivo federal a prerrogativa de manipular o sistema de alíquotas, como no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tudo se faz dentro dos limites que a lei especifica. Irrefutável, desse modo, o entendimento acerca da invalidade de delegação de poderes à Administração para que venha a dispor sobre qualquer dos elementos da regra-matriz tributária, tarefa essa circunscrita à lei instituidora do gravame.*

[...]

Laboram em equívoco, portanto, os que sustentam que o chefe do Executivo, no que tange à tributação, pode terminar a obra do legislador, regulamentando tudo o que ele apenas descreveu com traços largos. Na verdade, a faculdade regulamentar serve para ressaltar alguns conceitos menos claros contidos na lei, mas não para agregar-lhes novos componentes ou, o que é pior, para defini-los do nada. Entendimento contrário viola o princípio da legalidade em sua própria essência.

[...]

Como visto, todos os elementos essenciais do tributo devem ser erigidos abstratamente pela lei, para que se considerem cumpridas as exigências do princípio da legalidade. Convém lembrar que são “elementos essenciais” do tributo os que, de algum modo, influem no an e no quantum da obrigação tributária” (CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 264-268.)

De forma correspondente ao parágrafo 6º do artigo 150 da Constituição, temos o inciso IV do artigo 97 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:



Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

[...]

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

Por fim, fazemos menção ao artigo 99 do Código Tributário Nacional, cujos termos definem o âmbito de alcance dos atos executivos:

Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.

Com base no dispositivo acima, notamos que o conteúdo dos decretos está legalmente restrito ao conteúdo das leis regulamentadoras dos tributos, não podendo inovar no seu texto.

No caso sob análise, o artigo 194 do Decreto nº 7.212/2010 vai além dos limites concedidos pela Lei nº 4.502/1964 ou pelo Decreto Lei nº 400/1968, impondo um limite ao benefício fiscal instituído, sem que houvesse previsão legal para tanto.

POSIÇÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E DA RECEITA FEDERAL QUANTO AOS PRODUTOS RECICLADOS

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) já se manifestou sobre o tema através do julgamento do Recurso Especial nº 526.560/SC (2003/0056817-8), quando definiu que o IPI incidente sobre produtos usados seria calculado com base na diferença entre o valor da aquisição e o valor de venda do bem, incluindo neste contexto os produtos reciclados.

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. SUCATAS DE PAPEL. APLICAÇÃO DO ART. 67 DO RIPI/82.1. A produção de papel higiênico a partir de sucatas de papel configura industrialização de produtos usados e o IPI deve ser apurado na forma do art. 67 do Decreto 87.981/82 (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados), sendo facultado ao contribuinte calcular o tributo sobre 50% (cinquenta por cento) do valor da revenda, conforme a disposição expressa do parágrafo único

do dispositivo em epígrafe.2. Recurso Especial conhecido, porém, desprovido. (STJ - REsp: 526560 SC 2003/0056817-8, Relator: Ministro JOSÉ DELGADO, Data de Julgamento: 02/03/2004, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 27/09/2004 p. 218).

Todavia, por se tratar de jurisprudência sem caráter vinculante e pautada no princípio da legalidade da Administração Pública, a Receita Federal afasta sua aplicabilidade e desenquadra os produtos reciclados desta hipótese de benefício fiscal, conforme demonstra a Solução de Consulta nº Cosit nº 294/2018:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO. RECICLAGEM DE PAPÉIS OU PAPELÕES USADOS. CARACTERIZAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. A reciclagem de caixas de papelão já utilizados, dando origem a novas caixas de papelão ondulado, distintas das caixas originais, é um processo de industrialização na modalidade transformação e está sujeita à incidência do IPI. A mencionada reciclagem de caixas de papelão não se enquadra na modalidade de industrialização denominada renovação ou recondicionamento. A base de cálculo de IPI prevista no art. 194 do RIPI (diferença de preço entre a aquisição e a revenda de produtos usados) só se aplica a produtos resultantes de processo de renovação ou recondicionamento. Dispositivos Legais: Incisos I e V, do art. 4º, e art. 194, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Regulamento do IPI - RIPI/2010); item 3 do Parecer Normativo CST nº 214, de 1972.)

Assim, apesar de amparado pela jurisprudência, o contribuinte se vê obrigado a levar ao crivo do judiciário o exercício do seu direito, vez que não logra êxito em exercê-lo perante à Receita Federal, tornando ainda mais relevante a sustação do artigo 194 do Decreto nº 7.212/2010.

CONCLUSÕES

O Projeto de Decreto Legislativo nº 93/2019 visa sustar os efeitos de um dispositivo do Decreto nº 7.212/2010 em razão da sua incompatibilidade com alguns dispositivos constitucionais e legais.

O projeto é muito pertinente, pois, de fato, há uma irregularidade no artigo 194 do referido Decreto, capaz de motivar a sua sustação. Contudo, *permissa maxima venia*, o projeto merece observação quanto a sua justificação, visto que não se trata de majoração direta de base de cálculo de tributo por meio de ato executivo, mas restrição de benefício fiscal, que tem como consequência a majoração da base de cálculo, correspondendo a uma majoração indireta.

Ademais, a imposição desta restrição é incompatível com a Política Nacional de Resíduos Sólidos, conforme artigo 7º da Lei 12.305/2010.

Por essa razão, entendemos que o Projeto de Decreto Legislativo nº 93/2019 é relevante e pertinente, mas deve ser reformulado em sua justificação pela Casa Legislativa, vez que se trata de majoração indireta da base de cálculo por ato executivo e não de majoração direta, como nos leva a crer o projeto.

Dessa forma, este Relator opina pela **APROVAÇÃO** do Projeto de Decreto Legislativo nº 93/2019, objeto desta indicação, a despeito da sugestão de modificação da respectiva justificação de acordo com os fundamentos expostos neste breve parecer.

Em face do expendido, o parecer deve ser encaminhado após votação do plenário do Instituto dos Advogados Brasileiros (IAB Nacional) para o gabinete do ilustre Deputado Valtenir Pereira - Gabinete 815 - Anexo IV - Câmara dos Deputado e endereço eletrônico em dep.valtenirpereira@camara.leg.br.

Salvo melhor juízo, é o meu parecer,

Rio de Janeiro, 28 de junho de 2019.

Mattheus Dantas Cardoso
Membro da Comissão de Direito Financeiro e Tributário do IAB.