



## NOTA PGFN/CRJ/Nº 492/2015

### **Documento público. Ausência de sigilo.**

Art. 19 da Lei nº 10.522/2002. Pareceres PGFN/CRJ nº 492/2010; PGFN/CRJ nº 492/2011; PGFN/CDA nº 2025/2011; PGFN/CRJ/CDA nº 396/2013. Portaria PGFN nº 294/2010. Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

Análise de inclusão de tema em lista de dispensa de contestar e/ou recorrer. Inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo do IPI. Jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal. Sugestão de inclusão.

|

A Coordenação da Atuação Judicial perante o Supremo Tribunal Federal – CASTF encaminha à Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional – CRJ a Nota PGFN/CASTF/Nº 1.331/2014, que trata de proposta de inclusão de tema em lista de dispensa de contestar e/ou recorrer, nos termos da Portaria PGFN nº 294, de março de 2010.



## II

2. A consulente apresenta precedente do STF<sup>1</sup> que declarou a inconstitucionalidade do art. 14, § 2º, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964<sup>2</sup>, com a redação dada pelo art. 15 da Lei nº 7.798, de 10 de julho 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. Veja abaixo excertos do acórdão:

**IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – VALORES DE DESCONTOS INCONDICIONAIS – BASE DE CÁLCULO – INCLUSÃO – ARTIGO 15 DA LEI Nº 7.798/89 – INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL – LEI COMPLEMENTAR – EXIGIBILIDADE.** Viola o artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Carta Federal norma ordinária segundo a qual hão de ser incluídos, na base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, os valores relativos a descontos incondicionais concedidos quando das operações de saída de produtos, prevalecendo o disposto na alínea “a” do inciso II do artigo 47 do Código Tributário Nacional.

### A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal em conhecer e negar o recurso extraordinário, nos termos do voto do relator e por unanimidade, em sessão presidida pelo Ministro Ricardo Lewandowski, Vice-Presidente no exercício da Presidência, na conformidade da ata do julgamento e das respectivas notas taquigráficas.

### V O T O

(...)

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

---

<sup>1</sup> STF, RE nº 567.935/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 4/9/2014.

<sup>2</sup> Art. 14. Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável: (Redação dada pela Lei nº 7.798, de 1989)

I - quanto aos produtos de procedência estrangeira, para o cálculo efetuado na ocasião do despacho;  
a) o preço da arrematação, no caso de produto vendido em leilão;  
b) o valor que servir de base, ou que serviria se o produto tributado fôsse para o cálculo dos tributos aduaneiros, acrescido de valor dêste e dos ágios e sobretaxas cambiais pagos pelo importador;

II - quanto aos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial. (Redação dada pela Lei nº 7.798, de 1989)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 7.798, de 1989)

§ 2º. Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente. (Redação dada pela Lei nº 7.798, de 1989)

(...)



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 segurança social – artigo 195, § 4º, 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:

(...)

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:

(...)

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:

(...)

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 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:

(...)

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 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.

**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. (grifou-se)

3. Em manifestação de 16 de abril de 2008, o Tribunal Pleno do STF reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada.

4. Da leitura do acórdão supratranscrito (RE nº 567.935/SC), constata-se, portanto, que a Colenda Corte, após reconhecer a existência de repercussão geral da matéria, concluiu haver violação ao art. 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal<sup>3</sup> e declarou inconstitucional o art. 14, § 2º, da Lei nº 4.502, de 1964, quanto à inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo do IPI.

5. Com efeito, considerando a posição definitiva do tema no STF, firmada por meio do julgamento do RE nº 567.935/SC, torna-se necessário atualizar a Lista de temas com dispensa de contestar e/ou recorrer desta Procuradoria-Geral.

---

<sup>3</sup> 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;

(...)



6. Nesse sentido, tendo em vista que a presente hipótese (RE nº 567.935/SC e REsp nº 1.149.424) enquadra-se no disposto da primeira parte do art. 1º, inciso V, da Portaria PGFN nº 294, de 2010, afigurando-se inviável a reversão do entendimento desfavorável à Fazenda Nacional no âmbito do STF e do STJ, sugere-se a transferência, para a primeira parte da referida lista, do tema 2.3, alínea "b", da lista do art. 1º, inciso V, da Portaria PGFN nº 294, de 2010, que trata exclusivamente da dispensa de interposição de recurso especial diante do julgamento da matéria ora em análise, no STJ, desfavorável à Fazenda Nacional (REsp nº 1.149.424) e orienta a carreira a continuar a contestar/recorrer ante à outrora pendência de julgamento do RE nº 567.935/SC, nos seguintes termos:

#### **LISTA DO ART 1º, INCISO V, DA PORTARIA PGFN Nº 294, de 2010**

**Tema:** IPI. Descontos incondicionais. Inclusão na base de cálculo do IPI.

**Relator:** Min. Marco Aurélio

**Recorrente:** União

**Recorrido:** Adlin Plásticos Ltda.

**Data da publicação do julgamento:** 04/11/2014

**Resumo:** É inconstitucional o art. 14, § 2º, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação dada pelo art. 15 da Lei nº 7.798, de 10 de julho 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.

**Data da inclusão:** XX/XX/2015

**Observação 1:** Destaca-se que o presente tema também foi definido no STJ, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-C do CPC, nos autos do REsp nº 1.149.424, o qual decidiu que a Lei nº 7.798, de 1989, ao conferir nova redação ao § 2º do art. 14 da Lei nº 4.502, de 1964 (RIPI) e impedir a dedução dos descontos incondicionais da base de cálculo do IPI, permitiu a incidência da referida exação sobre base de cálculo que não corresponde ao valor da operação, em flagrante contrariedade à disposição contida no art. 47, II, "a", do CTN. Concluiu, portanto, que os descontos incondicionais não compõem a real expressão econômica da operação tributada, sendo permitida a dedução desses valores da base de cálculo do IPI.

**Observação 2:** Embora a matéria não tenha sido tratada no julgado do STF, a Administração Tributária Federal entende que as bonificações em mercadorias, quando vinculadas à operação de venda, concedidas na própria nota fiscal que ampara a venda, e não estiverem vinculadas à operação futura, por se caracterizarem como redutoras do valor da operação, têm natureza jurídica de descontos incondicionais. (Vide, por exemplo, Soluções de Consulta nº 130, de 2012, da 8ª RF, e nº 242, de 2008, da 9ª RF, Parecer da Coordenação do Sistema de Tributação - CST/SIPR nº 1.386, de 1982, e Instrução Normativa da RFB nº 51, de 3 de novembro de 1978)

Ademais, a interpretação decorre da *ratio decidendi* e encontra respaldo na jurisprudência do STJ – REsp 1.111.156/SP, Rel. Min. Humberto Martins, 1ª Seção, DJe 22/10/2009.



III

7. São essas as considerações que esta CRJ reputa úteis acerca do tema trazido para análise, sugerindo-se, em caso de aprovação, o encaminhamento desta Nota à Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB para os fins da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014, com cópia à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários – CAT, para ciência e eventual manifestação, haja vista a observação que constará no tema, e, ainda, ampla divulgação à carreira de Procurador da Fazenda Nacional.

À consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 26 de maio de 2015.

**LORETTA PAZ SAMPAIO**  
Procuradora da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 26 de maio de 2015.

**FILIPE AGUIAR DE BARROS**  
Coordenador de Consultoria Judicial

De acordo. À consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 26 de maio de 2015.

**ALEXANDRA MARIA CARVALHO CARNEIRO**  
Coordenadora-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional Substituta

Aprovo. Encaminhe-se a presente Nota à Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, com cópia à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários – CAT. Comunique-se esta aprovação à COJUD, para atualização da Lista de Dispensa do art. 1º, inciso V, da Portaria PGFN nº 294, de março de 2010, e, em seguida, divulgue-se à carreira de Procurador da Fazenda Nacional.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 27 de maio de 2015.

**FABRÍCIO DA SOLLER**  
Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário