

Complementar  
TEXTO 4  
35 fls.

JOSE ROBERTO VIEIRA  
Professor de Direito Tributário da Universidade Federal do Paraná, da FDC/PR e da  
FAE/PR. Mestre e Doutorando em Direito Tributário pela PUC/SP.  
Auditor Fiscal do Tesouro Nacional.

# A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IPI: TEXTO E CONTEXTO



**JURUÁ**  
EDITORA

Av. Munhoz da Rocha, 143 - Fone: (041) \*252-7666 - Fax: 252-1311  
CEP: 80.035-000 - CURITIBA - PARANÁ - BRASIL.

Editor: José Emami de Carvalho Pacheco

Vieira, José Roberto.

V657

A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto.  
/José Roberto Vieira/ Curitiba: Juruá, 1993.  
180 p.

I. IPI - Regra-matriz. I. Título.

CDD 343.05  
CDU 342.743

02681  
CARVALHO AVOGADOS

1993  
Juruá Editora

Sp= Sujeito Passivo.

Cq= Critério Quantitativo.

bc= Base de Cálculo.

al= Alíquota.

DSn= Dever-Ser Neutro (interproposicional).

DSm= Dever-Ser Modalizado (intraproposicional).

### 3.3.4 Últimas Considerações sobre a Regra-Matriz de Incidência Tributária

Já distinguimos as normas de conduta das de estrutura (item 2.3.4), bem como aceitamos que as diretrizes constitucionais quanto a determinado tributo consubstanciam normas da segunda espécie (subcapítulo 2.4), verdadeiras "regras jurídicas sobre tributação", porque dirigidas às que serão elaboradas pelo legislador ordinário, estas sim, "regras jurídicas de tributação" (PONTES DE MIRANDA)<sup>333</sup>. Quanto à norma tributária em sentido estrito ou regra-matriz de incidência tributária, indubitavelmente, é uma das mais típicas regras de comportamento.

Desta norma de comportamento é que diligentemente perseguimos, até aqui, demarcar os limites conceptuais, a fim de aplicá-la com eficiência ao tributo cujo esqueleto jurídico intentaremos extrair do sistema. Outro não quadraria ser o caminho, senão o da norma jurídica, o único capaz de conduzir-nos às mais íntimas regiões de uma figura tributária, autorizando-nos a penetrar sua arquitetura estrutural. O conhecimento do tributo passa necessariamente pelo conhecimento da norma, pois, afinal, tributo é norma. Tal definição, de indisputável cientificidade, registrado o protesto solitário de ARNALDO BORGES<sup>334</sup> foi formulada inicialmente por PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>335</sup>, logo aplaudido e acompanhado por MARCO AURÉLIO GRECO<sup>336</sup>, AMÉRICO MASSET LACOMBE<sup>337</sup>, DIVA PRESTES MALERBI<sup>338</sup> e SACHA CALMON NAVARRO COELHO<sup>339</sup>.

É deste último e conceituado tributarista das Minas Gerais que tomamos o testemunho do acerto do nosso enfoque: "*Nem há assunto – eis aí uma real verdade – que sendo justributário careça de fincar raízes na teoria da norma. É desse ponto de partida que são lançadas as melhores especulações dos autores mais considerados.*" Testemunho, por valioso, que insistimos em estender, dentro deste enfoque, à nossa orientação, fundamentalmente contida na construção teórica de PAULO DE BARROS CARVALHO: "*Esta é, talvez, a mais aguda percepção da estrutura da norma tributária*"<sup>340</sup>.

(333) Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n.º 1 de 1969, tomo II, p. 361.

(334) Considerações..., *op. cit.*, p. 155-174.

(335) Teoria da Norma..., *op. cit.*, p. 60. A Regra-Matriz..., *op. cit.*, p. 72-76.

(336) Norma..., *op. cit.*, p. 33-34.

(337) Nascimento da Obrigação Tributária, *in* RDP, n. 26, p. 268. Nascimento da Obrigação Tributária, *in* Noções de Direito Tributário, p. 51. Obrigação..., *op. cit.*, p. 23-27. Imposto de Importação, p. 6.

(338) Elisão Tributária, p. 46-47, n. 35.

(339) Teoria..., *op. cit.*, p. 68. Do Imposto..., *op. cit.*, p. 84.

(340) Teoria..., *op. cit.*, p. 108 e 91. Comentários..., *op. cit.*, p. 26 e 16.

# 4

## A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IPI

### 4.1

### O CRITÉRIO MATERIAL

#### 4.1.1 Conceito Constitucional

LOURIVAL VILANOVA inaugura suas reflexões sobre as "*Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*", enfatizando, logo na introdução, o necessário "... *vínculo husserliano entre 'juízo e experiência' ou entre lógica e realidade*". E quando, lastimosos, despedimo-nos desta obra marcante, lá está, na última página, a mesma preocupação a apontar-nos "... *a experiência, ponto de partida e ponto final de retorno de todos os conceitos*"<sup>341</sup>. Este pensamento, que perpassa poderoso todo aquele livro, está agora a espicaçar-nos também. Se há poucas linhas atrás, desejosos de avançar além da Teoria Geral do Direito, louvamos o processo de formalização, como apto a conduzir-nos até o universo lógico-formal (item 3.3.3); é chegado o momento de, já lá tendo estado, retornar, husserliano e vilanovamente, ao mundo da experiência jurídica. Se antes lembramos, com HUSSERL, que generalizar não significava formalizar, cabe agora, com o mesmo filósofo da Fenomenologia, advertir: "*Especialização é também algo inteiramente diferente de desformalização*"<sup>342</sup>.

Desformalizar é revestir as formas lógicas de conteúdo material, é pôr-lhes os trajes da aparência empírica. Desformalizar a Regra-Matriz de Incidência Tributária é recobrir o seu simbolismo estrutural com a capa da linguagem, tanto aquela encontrada na literalidade dos textos legais, quanto a obtida na ambiência sistêmica dos contextos normativos.

Já registramos, e longamente, que nossa aproximação da Regra-Matriz de Incidência do IPI far-se-á pelo caminho constitucional (subcapítulo 2.3), conquanto nele não se esgote (subcapítulo 2.4). Vale o reforço, porque há quase uma tradição em

(341) *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*, p. XXII e 252.

(342) *Apud* LOURIVAL VILANOVA, *Ibidem*, p. 12. No original inglês: "*Specialization is also something entirely different from desformalization*"

nossa doutrina – que BECKER diria “patológica” – de situar o ponto de origem dos estudos nos degraus inferiores da hierarquia normativa. Não cometeríamos tal dislate, portanto o que já manifestamos (subcapítulo 2.3) e porque fomos acautelados por ROQUE ANTONIO CARRAZZA: “... no Brasil campeia o impertinente vezo de estudar-se Direito Tributário a partir do Código Tributário Nacional, quando não de leis, de decretos ou até de portarias. No mais das vezes – devemos reconhecer – o resultado de tal prática tem sido desastroso”<sup>343</sup>.

Era ainda início da década de 70, e GERALDO ATALIBA, com seu vigoroso pendor constitucional tributário, invocava AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO para consignar que, depois dele, “... ficou claro e incontroverso que a Constituição não se limita a designar os tributos por seus nomina juris, mas, pelo contrário, em cada caso fixa um conceito científico-jurídico preciso, que ao exegeta cabe desvendar com os seguros critérios e instrumentos que lhe confere a ciência do Direito...” (grifamos)<sup>344</sup>.

Ao enveredarmos pela trama constitucional, na busca da Regra-Matriz de Incidência do IPI, especificamente da sua Hipótese de Incidência Tributária, e mais especificamente do seu Critério Material, vem a propósito lembrar que PÉRSIO DE OLIVEIRA LIMA<sup>345</sup> e AMÉRICO MASSET LACOMBE<sup>346</sup> perceberam mais do que a concisão, o laconismo do Código Supremo ao versar o IPI, como aliás, os impostos federais em geral. Mas se lacônico foi o legislador constitucional quanto ao IPI, ao menos no concernente ao critério material disse o bastante. Com efeito, se habitualmente a Carta Magna é de uma parcimônia franciscana ao apresentar um tributo, desviando-se do que lhe é adjetivo e secundário e atendo-se com exclusividade ao que lhe é indispensável e substantivo, este núcleo basilar da hipótese de incidência tributária haverá de estar sempre e fatalmente contemplado, talvez pela sua complexidade flagrante, que excede a dos demais critérios, como grifa ATALIBA<sup>347</sup>.

Rememorado, pois, que no Código Supremo fica nossa linha de partida para a expedição jurídica às plagas primeiras do Imposto sobre Produtos Industrializados, busquemos-lhe o conceito do mencionado critério material da regra-padrão de incidência. Compulsemos-lo.

Encontraremos a atribuição da competência relativa ao IPI no artigo 153, IV: “Compete à União instituir impostos sobre... produtos industrializados...”

O primeiro relancear de olhos ao dispositivo mostra, com ares de óbvia, a existência de produtos industrializados na descrição do antecedente normativo deste imposto.

Tenha-se produto no sentido de “toda coisa ou toda utilidade que se extraiu de outra coisa, reduzindo-lhe a quantidade” (PEDRO NUNES<sup>348</sup>, JOSÉ NAUFEL<sup>349</sup>,

(343) Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária, p. 127-128. Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 193.

(344) Imposto sobre Serviços – Diversões Públicas – Convites e Ingressos Gratuitos, in RDA n. 104, p. 383.

(345) Hipótese de Incidência do IPI, in RDT n. 7/8, p. 192.

(346) Imposto Sobre Produtos Industrializados, in RDT n. 27/28, p. 114.

(347) IPI – Critérios de Classificação, Princípios de Interpretação, in Estudos e Pareceres de Direito Tributário, v. I, p. 15.

(348) Dicionário de Tecnologia Jurídica, v. II, p. 988.

(349) Novo Dicionário Jurídico Brasileiro, v. III, p. 258.

DE PLÁCIDO E SILVA<sup>350</sup> e RUBENS LIMONGI FRANÇA<sup>351</sup>); sem confundi-lo com bem, gênero do qual a coisa é uma espécie, mas restringindo a noção às “utilidades patrimoniais” (ORLANDO GOMES<sup>352</sup>) ou “econômicas” (PAULO DOURADO DE GUSMÃO<sup>353</sup>). Esclareça-se mais, que o vocábulo é empregado em sentido estrito, na acepção de res dos romanos, a mais comum no Direito, significando “objeto material ou corpóreo” (ORLANDO GOMES<sup>354</sup> e DE PLÁCIDO E SILVA<sup>355</sup>).

Não foi genérica, porém, a menção constitucional aos produtos, mas qualificando-os como industrializados, o que implica o abandono, de plano, dos produtos naturais (agrícolas, pecuários e minerais), em benefício daqueles que resultam de uma ação do homem, como explica DE PLÁCIDO<sup>356</sup>, especificando mais, com PEDRO NUNES, em benefício da “coisa que se obtém da indústria humana”, pelo “transformar em utilidades a matéria-prima: produto manufaturado”<sup>357</sup>. É óbvio que, se podemos cogitar de um produto natural antes e independente de qualquer elaboração de indústria, isto não se dá com o produto industrializado, que só existe como tal a posteriori.

Ora, ao facultar à União o instituir gravame sobre os produtos já industrializados, parece-nos claro o foco constitucional num momento ulterior à atividade industrial. Donde depreendemos que não é a industrialização em si que será alcançada mas, isto sim, o resultado dela decorrente. Este raciocínio levou GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO a concluir, adequadamente: “Se, portanto, a produção ou industrialização for posta na materialidade da hipótese de incidência do imposto, já não se estará diante do IPI, mas de tributo diverso”<sup>358</sup>.

Verifica-se, então, que não o labor industrial, mas o produto dele nascido é que será atingido pelo tributo. Não basta isso, todavia. O Texto Maior vai mais além, dispondo que o IPI “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores” (grifamos) (art. 153, §3º, II).

Ao determinar a aplicação ao IPI do princípio da Não Cumulatividade, o diploma constitucional estabelece com limpidez a incidência do tributo sobre este ato por ele denominado operação. É de toda evidência que o legislador da Constituição não tinha em mente outras operações, senão aquelas que tivessem por objeto produtos industrializados, coerentemente com o estatuído (art. 153, IV). Eis que a exação atinge os produtos industrializados apenas enquanto objetos daqueles atos aos quais a Constituição se reporta como operações.

É cediço o dizer-se que o IPI incide sobre a industrialização ou tributa tais e quais produtos. De um ângulo estritamente jurídico, entretanto, já vimos que o IPI não só não grava a industrialização, como também não atinge diretamente os pro-

(350) Vocabulário Jurídico, v. III, p. 465.

(351) Enciclopédia Saraiva do Direito, v. 62, p. 8.

(352) Introdução ao Direito Civil, p. 187.

(353) Introdução à Ciência do Direito, p. 203.

(354) Introdução ao Direito..., op. cit., p. 187.

(355) Vocabulário..., op. cit., v. I, p. 450.

(356) *Ibidem*, v. III, p. 465. Em igual sentido ANTÔNIO MAURÍCIO DA CRUZ, O IPI – Limites Constitucionais, p. 43.

(357) Dicionário..., op. cit., p. 988.

(358) CLEBER GIARDINO, Conflitos entre IPI e ICM, in RDT n. 13/14, p. 139. GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO, Hipótese de Incidência do IPI, in RDT n. 37, p. 148.

duetos industrializados, tributando, na verdade, as operações que têm por objeto produtos advindos de industrialização.

Afastamo-nos aqui da doutrina dominante, que, com poucas oscilações, eleva o "industrializar produtos" à categoria de critério material da hipótese. É o entendimento de JOSÉ CARLOS GRAÇA WAGNER<sup>359</sup> de AMÉRICO LACOMBE<sup>360</sup>, de MARÇAL JUSTEN FILHO<sup>361</sup>, de EDUARDO JARDIM<sup>362</sup>, e de tantos outros, entre os quais, inclusive PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>363</sup> conquanto este e LACOMBE também frisem a necessidade das operações que salientamos acima. Nosso apego à verdade científica, porém, não permitiria senão esta atitude, que aliás tomamos na boa companhia de CLEBER GIARDINO e GERALDO ATALIBA<sup>364</sup>. Mencione-se, ainda, em nosso apoio, que o II Congresso Nacional de Estudos Tributários (São Paulo - SP, outubro de 1989), concluiu pela incidência do IPI sobre "operações relativas a produtos industrializados", aprovando por unanimidade proposição exatamente de PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>365</sup>.

Se o critério material do antecedente normativo apresenta comportamentos de pessoas, representados por um verbo e seu complemento, o esforço de esquadramento constitucional, até aqui realizado, revelou-nos por inteiro o complemento verbal, termo integrante da oração, ora consubstanciado num objeto direto, nestes termos disposto: operações com produtos industrializados. O cerne do complemento reside no substantivo *operações*, por sua vez complementado por um termo acessório - *com produtos industrializados* - um adjunto adnominal, cuja função nítida é a de reduzir a amplitude do miolo do complemento verbal, qualificando precisamente as operações que se situam na área de abrangência do imposto.

Resta identificar um termo essencial da oração que compõe o critério material: o verbo. Aqui é usual o silêncio do Código Máximo, abrindo largas margens ao legislador ordinário e ensejando-lhe o exercício de toda a criatividade de que for dotado. Inobstante a ausência aparentemente total do núcleo do predicado, tinham razão AMÍLCAR e ATALIBA, como já devíamos esperar, posto que, se perscrutarmos o contexto constitucional, nossa pertinácia será satisfeita, e teremos o vocábulo cobiçado.

Há outras figuras tributárias não vinculadas que incidem sobre operações. Para mais das operações com produtos industrializados (IPI), temos as operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF); e as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte e de comunicação (ICMS). Com quase todas elas o Alto Diploma foi reticente, em termos de indicação do verbo, salvo quando, tratando minudentemente do ICMS, e em específico de suas relações com o IPI, mencionou operação "realizada" (art. 155, § 2º, XI). Eis a clareza contextual que nos conduz à colheita, em norma dirigida a uma situação

(359) Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI - Sistemática, in Curso de Direito Tributário, p. 251.

(360) Imposto..., op. cit., p. 113 e 117-119.

(361) O Imposto sobre Serviços na Constituição, p. 40.

(362) Instituições de Direito Tributário, p. 68.

(363) Imposto sobre Produtos Industrializados, in Curso de Direito Empresarial, v. II, p. 149 e 155 Curso de Direito Tributário, p. 243.

(364) Conflitos..., op. cit., p. 138-140. Hipótese..., op. cit., p. 148-150.

(365) Apud VITTORIO CASSONE, Direito Tributário - Atualizado pela Nova Constituição, p. 152.

semelhante, do regramento jurídico que o sistema constitucional positivo não tomou expresso em relação ao IPI. Trata-se de recurso analógico.

E esta exegese cresce, ganha corpo e assume foros de irrecusabilidade, quando lembramos não se tratar somente de aproximação interpretativa de dois impostos, mas de dois impostos que já se encontram extremamente próximos, e em relação aos quais se cogita não só de semelhança, mas até mesmo de identidade, como logo faremos patente (item 4.1.3. adiante).

Temos, pois, o segmento do predicado que nos faltava - o núcleo, em se tratando de predicado verbal, como no caso - representado pelo verbo *realizar*, termo essencial da oração hipotética, com o qual se casa o objeto direto *operações com produtos industrializados*.

Não se diga que com isso estamos impondo restrição ao legislador ordinário. Não é verdade: primeiro, porque perseguimos os lineamentos constitucionais do critério material da hipótese do tributo, procurando não mais do que "revelar o pensamento que anima as palavras da lei", no falar clássico de CLÓVIS BEVILÁQUA<sup>366</sup>, logo, qualquer restrição não será nossa, mas do próprio Estatuto Supremo; segundo, porque o verbo a que fomos levados parece-nos genérico o bastante para não tolher as iniciativas de nível ordinário; terceiro, porque toda e qualquer restrição deriva com clareza do complemento verbal - *operações com produtos industrializados* - este arrecadado em disposições constitucionais expressas.

Como reforço de nossas cogitações textuais e contextuais, invoque-se, por muito oportuno, o escólio consistente de MARÇAL JUSTEN FILHO:

"... a liberdade (se é que existe) do legislador infraconstitucional não está limitada apenas por aquelas específicas disposições expressamente referidas a cada tributo - mas pelo todo do sistema constitucional tributário... Os critérios a serem instituídos através da legislação inferior somente poderão ser aqueles compatíveis com a sistemática tributária constitucional e que não conflitem com os princípios e normas constitucionais. Dal porque a 'norma-matriz do tributo', inserta na Constituição, deve ser entendida de modo abrangente: não se reduz ao que consta expressa e especificamente da Carta, mas também de todas as derivações, conseqüências e inerências decorrentes do ordenamento constitucional" (grifamos)<sup>367</sup>.

Eis, enfim, o critério material da hipótese de incidência tributária do IPI, em sua inteira compostura constitucional: realizar operações com produtos industrializados.

#### 4.1.2 Operações Jurídicas

A despeito de toda a energia aplicada ao estudo sintático do critério material do suposto do IPI, sobejam razões para tentar o esclarecimento dos incontáveis reflexos do que já demos por certo, até aqui, particularmente no que se refere à amplitude semântica dos vocábulos selecionados, terreno extraordinariamente propício às querelas doutrinárias.

A Lei n. 4.502, de 30.11.64, instituiu o tributo federal sob exame. Na verdade, aquela lei ordinária dispunha acerca do Imposto sobre o Consumo (Constituição de 1946, art. 15, II); mas a Emenda Constitucional n. 18/65, alterando a Constituição de 1946 e implantando

(366) Theoria Geral do Direito Civil, p. 48.

(367) O Imposto..., op. cit., p. 40.

a então chamada *Reforma Tributária*, deixou de citar esse imposto, e passou a tratar do Imposto sobre Produtos Industrializados (art. 11), permanecendo aplicável, contudo, aquela lei básica, segundo confirmação do Decreto-Lei n. 34, de 18.11.66, artigos 1º e 12.

Façamos aqui breves parênteses, para apontar a impropriedade de manifestações veiculadas à época, no que consulta à indigitada mudança. Como a da própria Comissão de Reforma, a que pertenciam juristas do porte de RUBENS GOMES DE SOUSA e de GILBERTO DE ULHÔA CANTO, afirmando continuar a ser o "... mesmo tributo a que o art. 15, n. II chama de imposto de consumo, mudada apenas essa denominação para outra..." (sic)<sup>368</sup>. Ou a do próprio RUBENS, relator daquela comissão, referindo-se também a uma substituição "formal", pois que só da denominação<sup>369</sup>. Ou ainda a assertiva vigorosa de ALIOMAR BALEEIRO: "Nome novo de imposto velho - Em verdade o tributo que, nas águas lustrais da Emenda n. 18/1965, recebeu o nome de 'imposto sobre produtos industrializados', é o mesmo imposto de consumo das constituições de 1946 e anteriores"<sup>370</sup>. Além da nitidez dos reflexos profundos das alterações constitucionais no ordenamento (aplicáveis, *mutatis mutandis*, nossos comentários do subcapítulo 2.3, retro) e da irrelevância do nome da figura tributária (hoje consagrada no Código Tributário Nacional, art. 4º, I), mencionem-se alguns bons comentários daqueles que perceberam a modificação conceptual promovida, de cujos resultados um dos mais significativos está ligado ao tema deste item: J. MOTTA MAIA<sup>371</sup>, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES<sup>372</sup> e, mais recentemente, PAULO ROBERTO CABRAL NOGUEIRA<sup>373</sup>. E fechamos os parênteses, porque nosso interesse é o conjunto das normas vigentes, e nosso prisma é o da Dogmática Jurídica, não o da História do Direito.

Nos termos da Lei n. 4.502/64, artigo 2º, II, constitui fato gerador do imposto, quanto aos produtos nacionais, "a saída do respectivo estabelecimento industrial" (redação do Decreto-Lei n. 34/66, art. 12). Disposição semelhante à do Código Tributário Nacional, Lei n. 5.172, de 25.10.66, artigo 46, II.

A interpretação literal desta regra, sobre ser pobre, como toda interpretação deste naipe, consubstancia desrespeito flagrante ao comando constitucional, de diâmetro incomparavelmente mais amplo. Devemos recolhê-la às suas reais proporções, entendendo-a apenas como o critério temporal da hipótese ou a exteriorização do fato jurídico tributário do IPI, como o fazem GERALDO ATALIBA<sup>374</sup> e PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>375</sup>, acompanhados por tantos outros: PAULO CELSO BERGSTROM BONILHA<sup>376</sup>, JOSÉ CARLOS GRAÇA WAGNER<sup>377</sup>, AMÉRICO MASSET LACOMBE<sup>378</sup>, EDUARDO M. F. JARDIM<sup>379</sup>, etc.

(368) *Reforma Tributária Nacional*, publicação n. 17, p. 47.

(369) O ICM, O IMS, O IPI e a Construção Civil, in RDP n. 22, p. 297.

(370) *Direito Tributário Brasileiro*, p. 183-184.

(371) *Novo Sistema Tributário Nacional - Comentado*, p. 53.

(372) *A Reforma do Sistema Tributário Nacional*, p. 78.

(373) *Do Imposto sobre Produtos Industrializados (Produtos Seleccionados)*, p. 71.

(374) IPI - Hipótese de Incidência, in *Estudos e Pareceres de Direito Tributário*, v. 1, p. 3-4.

(375) *Imposto...*, op. cit., p. 150. *Curso...*, op. cit., p. 243.

(376) IPI e ICM - Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa, p. 97.

(377) Comentários aos Artigos 46 a 51 do Código Tributário Nacional relativos ao IPI, in *Comentários ao Código Tributário Nacional*, v. 5, p. 187.

(378) *Imposto...*, op. cit., p. 113.

(379) *Instituições...*, op. cit., p. 70.

São sugestivos os exemplos trazidos à tona por BALEEIRO<sup>380</sup>, ATALIBA<sup>381</sup> e PAULO DE BARROS<sup>382</sup>, para ilustrar a inocorrência do fato jurídico tributário por virtude exclusiva da saída física dos produtos: a saída por furto ou roubo de marginais; a saída pelas águas da enchente que inundam o estabelecimento e quebram as vitrinas; a saída para a rua em razão de incêndio na fábrica; a saída momentânea para a calçada, imposta por reforma ou pintura do edifício; etc.

Se não é o bastante a saída dos produtos industrializados para caracterizar as operações que têm os mesmos por objeto, o que lhes estaria ainda faltando? O acerto imprescindível de ato ou negócio jurídico dessas operações de que decorrem as saídas, respondeu GERALDO ATALIBA, naquele trabalho pioneiro de 1974, a que nos reportamos nas linhas iniciais desta dissertação. Tanto ATALIBA, naquele estudo<sup>383</sup>, quanto PAULO DE BARROS, pouco depois<sup>384</sup>, quanto LACOMBE, dez anos mais tarde<sup>385</sup>, percorreram diversos dispositivos da lei ordinária para demonstrar as menções constantes da lei aos atos e negócios jurídicos.

Efetivamente, vale reportar-se à Lei n. 4.502/64, sopesando os artigos concernentes à base de cálculo: o artigo 14, II, falava do "preço da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial" (redação dada pelo Decreto-Lei n. 34/66, art. 12); e passou a falar no "valor total da operação", que compreende, nos termos do parágrafo 1º, "o preço do produto", acrescido do "valor do frete" e das demais "despesas acessórias" (redação conferida pela Lei n. 7.798, de 10.07.89, art. 15); o artigo 15, I, na redação original, citava o "preço normal de venda por atacado" e "revenda"; o mesmo artigo 15, I, na redação do Decreto-Lei n. 34/66 (art. 2º, alteração 5ª.), passou a citar o "preço corrente no mercado atacadista"; o artigo 15, II, menciona o "preço de venda aos consumidores" e a "venda a varejo"; o artigo 15, parágrafo único, acrescentado pelo Decreto-Lei n. 34/66 (art. 2º, alteração 6ª.), refere-se ao "preço de venda"; o artigo 16 contempla a "locação" e qualquer "operação a título gratuito"; operações, estas últimas, das quais volta a cogitar o artigo 17; e o artigo 19, parágrafo único, acrescentado pelo Decreto-Lei n. 34/66 (art. 2º, alteração 7ª.), considerou a hipótese do "reajustamento de preços". O Código Tributário Nacional, artigo 47, II, veicula disposições análogas.

Ora, todas essas menções à venda, revenda, venda a varejo, locação ou operação a título gratuito (doação ou comodato, por exemplo) constituem referências inequívocas a atos ou negócios jurídicos translativos da posse ou da propriedade do produto; assim como as indicações de preço da operação, preço do produto, preço normal de venda, preço corrente, preço de venda e reajustamento de preços, consistem em referências obliquas a operações de compra e venda, na maior parte dos casos, ou ainda a outras operações, mas sempre atos ou negócios jurídicos. Recordando que a base de cálculo tem a função comparativa, vindo a confirmar o critério material da hipótese, quando em consonância com ele, ou fixando este critério, quando infirmar o que estava originalmente

(380) ICM sobre Importação de Bens de Capital, in *Textos Seleccionados de Direito Tributário*, p. 2.

(381) IPI - Hipótese..., op. cit., p. 4.

(382) Hipótese de Incidência e Base de Cálculo do ICM, in *Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 3 - O Fato Gerador do ICM, p. 330.

(383) IPI - Hipótese..., op. cit., p. 4-5.

(384) *Imposto...*, op. cit., p. 149-150.

(385) *Imposto...*, op. cit., p. 117-119.

previsto, e observando a consagração legal dos preços dos atos ou negócios jurídicos como base de cálculo do imposto, é absolutamente indubitável concluir pelo caráter jurídico das operações com produtos industrializados descritas no antecedente da regra-modelo.

Na sua tese de livre docência, infelizmente inédita, o Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO dissecou a regra-matriz do à época ICM, arrolando argumentos plenamente aplicáveis à questão em tela<sup>386</sup>, e que seriam assim adaptados ao IPI: as operações com produtos industrializados provocam mutações patrimoniais, com o correspondente surgimento de direitos e deveres, ou seja, com a produção de efeitos jurídicos, e como *efeitos jurídicos só podem advir de causas jurídicas*, tem-se que aquelas operações com produtos industrializados são necessariamente jurídicas; caso contrário estariamos implicitamente admitindo o disparate das emanações jurídicas do *nada normativo*!

GERALDO ATALIBA lança mão dos textos da comissão elaboradora do anteprojeto da reforma constitucional de 1965, para mostrar que tanto o antigo Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) quanto o IPI atingem negócios jurídicos; e faz recurso a estudo de RUBENS GOMES DE SOUSA, comparando o ICM e o IPI, para extrair a conclusão da incidência de ambos em atos jurídicos<sup>387</sup>, embora dela discorde PÉRSIO DE OLIVEIRA LIMA<sup>388</sup>. No mesmo sentido, podemos trazer à colação o entendimento dos cientistas que examinaram o problema no seio da hipótese do antigo ICM, relacionando favoravelmente JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES<sup>389</sup>, ALIOMAR BALEEIRO<sup>390</sup>, PONTES DE MIRANDA<sup>391</sup>, CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES<sup>392</sup> e HUGO DE BRITO MACHADO<sup>393</sup>, aos quais PAULO DE BARROS adiciona os nomes de ROQUE ANTONIO CARRAZZA e de AIRES FERNANDINO BARRETO<sup>394</sup>. E estudando o assunto particularmente em relação ao IPI, foi idêntica a conclusão de PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>395</sup>, AMÉRICO MASSET LACOMBE<sup>396</sup>, MARÇAL JUSTEN FILHO<sup>397</sup> e JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO<sup>398</sup>.

Há autores que recusam essa conotação jurídica das operações relativas a produtos industrializados. Entre eles, causou-nos espécie a posição do eminente professor ALCIDES JORGE COSTA, que censura o que interpretou como dogmatismo de GERALDO ATALIBA, para, no mesmo parágrafo, declarar que à incidência do IPI

(386) A Regra-Matriz do ICM, p. 171-182.

(387) IPI - Hipótese..., *op. cit.*, p. 7-9. Idêntico é o proceder de CLEBER GIARDINO, *Conflitos...*, *op. cit.*, p. 140-141.

(388) Hipótese..., *op. cit.*, p. 194-195.

(389) O Fato Gerador do ICM e os Estabelecimentos Autônomos, *in RDA* n. 103, p. 34 e 37. Lei Complementar Tributária, p. 158.

(390) ICM..., *op. cit.*, p. 3. Direito..., *op. cit.*, p. 201.

(391) Comentários à Constituição de 1967 com a emenda n. 1 de 1969, tomo II, p. 504, 506 e 507.

(392) Natureza e Essência do Fato Gerador do ICM, *in Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 3 - O Fato Gerador do ICM, p. 125.

(393) Hipótese de Incidência do ICM, *in Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 3 - O Fato Gerador do ICM, p. 275-276.

(394) *Apud* PAULO DE BARROS CARVALHO, A Regra-Matriz..., *op. cit.*, p. 185.

(395) Imposto..., *op. cit.*, p. 149-150. A Regra-Matriz..., *op. cit.*, p. 184.

(396) Imposto..., *op. cit.*, p. 117-119.

(397) O Imposto..., *op. cit.*, p. 111.

(398) O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988, p. 121 e 146.

basta a mera saída do produto, e que "isto ninguém discute", sem aduzir quaisquer motivos, tudo de modo absolutamente dogmático!<sup>399</sup>

PAULO CELSO BERGSTROM BONILHA, para aduersar a tese que estamos a defender, alega a existência de norma expressa em sentido contrário<sup>400</sup>. Trata-se da regra do artigo 2º, parágrafo 2º, da Lei n. 4.502/64, na redação do Decreto-Lei n. 34/66, artigo 12: "O imposto é devido sejam quais forem as finalidades a que se destine o produto ou o título jurídico a que faça a importação ou de que decorra a saída do estabelecimento industrial". Ora, o legislador está aqui a dizer, sob as mais fortes luzes, que o IPI será devido *seja qual for o título jurídico da saída*, que sempre existirá! Havendo um título jurídico, que podemos entender no sentido de "causa, origem ou fundamento jurídico de um direito" (DE PLÁCIDO E SILVA<sup>401</sup>), torna-se exigível o imposto, independentemente da espécie deste título jurídico. Por não compreender o pressuposto tomado por aquele que expediu a regra, é o que nos parece, PAULO BONILHA ingenuamente presentear-nos com ponderável argumento, que vem no bojo da sua própria alegação, viciando-a de morte, num autêntico cavalo de Tróia às avessas!

Alguns estudiosos fundamentam sua contestação da juridicidade das operações com produtos industrializados, invocando as remessas de produtos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, operação tributada pelo IPI, a despeito de não poder ser classificada como operação jurídica, em face da impossibilidade de sustentar-se a tese extravagante do *negócio consigo mesmo*. Outros, refletindo sobre a mesma questão, preservam o caráter jurídico das operações atingidas pelo imposto, concluindo pela intributabilidade daquelas saídas. Parece-nos não assistir razão a nenhuma das duas correntes doutrinárias, pois ambas esquecem-se do Princípio da Autonomia dos Estabelecimentos, cuja raiz repousa na regra da escrituração fiscal autônoma (Lei n. 4.502/64, art. 57), e que foi explicitamente formulado no Código Tributário Nacional, artigo 51, parágrafo único. Perante tal princípio, aquelas remessas equiparam-se a operações entre *pessoas autônomas*, configurando, portanto, operações jurídicas passíveis de tributação.

Não se cogite de mentira ou falsidade jurídicas. Trata-se aqui de caso típico de ficção, ou seja "... é a admissão pela lei de ser verdadeira coisa que de fato, ou provavelmente, não o é. Cuida-se, pois, de uma verdade artificial, contrária à verdade real" (ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA<sup>402</sup>). A nota de artificialidade corresponde, no caso, ao selo jurídico, como sublinha JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA, o teórico espanhol das ficções no Direito Tributário: "La ficción jurídica, por tanto, no encierra, como bien se advierte, mentira alguna. No falsea ni oculta la verdad real. Lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real"<sup>403</sup>.

Negando existir efetiva circulação de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, JOSÉ NABANTINO RAMOS fez uso de expressiva imagem, sustentando que admiti-la seria "... tanto quanto afirmar que o dinheiro circula quando Pedro o passa da mão direita para a mão esquerda"<sup>404</sup>. Contudo, assim é, apesar da incre-

(399) ICM na Constituição e na Lei Complementar, p. 89. Semelhante é o perceber de PAULO DE BARROS CARVALHO, A Regra-Matriz..., *op. cit.*, p. 183-184.

(400) IPI e ICM..., *op. cit.*, p. 101

(401) Vocabulário..., *op. cit.*, v. IV, p. 377.

(402) *Apud* PAULO DE BARROS CARVALHO, Hipótese..., *op. cit.*, p. 336.

(403) *Las Ficciones en el Derecho Tributario*, p. 15-16 e 32.

(404) O Conceito de Circulação, *in RDP* n. 2, p. 38.

dulidade do professor da Universidade de São Paulo. É, desde que o queira o Direito, que tem o condão de construir suas próprias realidades, sem qualquer necessária conexão com o mundo material, como recurso de que dispõe o legislador para consecução do seu intento de disciplinar a vida em sociedade, impondo-lhe aquele "determinismo artificial" de que falava ALFREDO AUGUSTO BECKER<sup>405</sup>. Assim é, no magistério infalível de LOURIVAL VILANOVA, porque "A proposição jurídica não vem para reproduzir o mundo, porém para alterar a circunstância (ORTEGA) segundo pautas valorativas..."; e definitivamente, porque o Direito é "incidente na realidade e não coincidente com a realidade"<sup>406</sup>.

É longo o alcance prático das considerações teóricas que acabamos de fazer quanto à juridicidade das operações com produtos industrializados. Apontemos um exemplo. O Decreto n. 87.981, de 23.12.82, que aprovou o Regulamento do IPI, estabelece, no seu artigo 31, II, b: "Não constituem fato gerador: ... as vendas de produtos subsequentes à primeira... quando se tratar de bens do ativo permanente destinados à execução de serviços pela própria firma remetente". Está a dizer, pois, o decreto regulamentar, que, a contrario sensu, a primeira saída será considerada fato jurídico tributário do IPI. Ora, o dispositivo, que aliás é mera criação do regulamento, sem qualquer respaldo legal, ignora escancaradamente a inexistência na hipótese de qualquer operação jurídica que importe em transmissão do domínio dos produtos, condição de incidência que extraímos da lei instituidora do tributo. Logo, inadmissível a tributação, a não ser que aceitássemos a tese do *negócio consigo mesmo*, que GERALDO ATALIBA, com razão, classifica de "cerebrina"<sup>407</sup>. Portanto, produtos da própria elaboração, utilizados pela empresa para executar serviços fora do estabelecimento industrial, à falta de operação jurídica, não estarão sujeitos ao IPI, na primeira saída, nem nas subsequentes. Evidente, aqui, o abuso regulamentar.

Eis que as operações com produtos industrializados, contidas no descritor da regra-padrão do IPI, constituem operações sempre jurídicas. E operações jurídicas que promovem a saída de produtos industrializados, transferindo-lhes a propriedade ou ao menos a posse, donde se pode afirmar que a materialidade da hipótese de incidência do IPI consiste numa *obrigação de dar*.

#### 4.1.3 Relações com o ICMS

Chegados a esta etapa da análise do IPI, e tomando em conta que também a materialidade da hipótese do ICMS implica uma *obrigação de dar*, cremos apropriado o momento para considerar as possibilidades de conflito entre os dois impostos, que, de pronto, avançamos serem pequenas.

No suposto normativo de ambas as figuras deparamos a presença de bens móveis e corpóreos: produtos industrializados (IPI) e mercadorias (ICMS), excluindo da consideração, é claro, os serviços de transporte e de comunicação.

(405) *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 65-67.

(406) *As Estruturas...*, op. cit., p. 69 e 47. *Lógica Jurídica*, p. 165-166. Em igual direção: PAULO DE BARROS CARVALHO, *A Regra-Matriz...*, op. cit., p. 277-278; *Curso...*, op. cit., p. 190-191.

(407) *IPI - Hipótese...*, op. cit., p. 9-10. *IPI - Base de Cálculo, Transferência para Depósito Fechado, Valor Tributário*, in *Estudos e Pareceres de Direito Tributário*, v. 1, p. 50 e 53.

E aqui repousa uma boa parte da distinção fundamental entre os campos de incidência do tributo da União, que tem em vista o gênero (produto, quando industrializado), e do tributo dos Estados e do Distrito Federal, que leva em conta a espécie (mercadoria).

A simples verificação etimológica do vocábulo *mercadoria* oferece-nos muito boa indicação da diferença específica, como revela DE PLÁCIDO E SILVA: "Derivado do latim *merx*, de que se formou *mercari*, exprime propriamente a coisa que serve de objeto à operação comercial. Ou seja, a coisa que constitui objeto de uma venda"<sup>408</sup>.

Vasto é o rol dos autores que apreciaram o assunto, e praticamente uniforme a orientação no sentido de fixar o traço diferencial da mercadoria, em relação ao produto, no destino ao comércio que a caracteriza<sup>409</sup>. De todos, fiquemos com o exemplo eloqüente de ALIOMAR BALEEIRO:

"O sapato é mercadoria quando sai da fábrica, quando entra no armazém do grossista e passa deste à loja do retalhista, que m'o vende, nas etapas sucessivas da circulação econômica. Mas quando eu o adquire para metê-lo em meus pés, deixou de ser mercadoria, para constituir-se em bem de consumo já fora do comércio"<sup>410</sup>.

Não é outro o entendimento do Supremo Tribunal Federal que, no Recurso Extraordinário n. 79.951-SP, além de outros fatores de convencimento, teve-se à opinião de CARVALHO DE MENDONÇA:

"... a Coisa, enquanto se acha na disponibilidade do industrial, que a produz, chama-se Produto manufaturado ou artefato; passa a ser Mercadoria logo que é o objeto de comércio do produtor ou do comerciante por grosso ou a retalho, que a adquire para revender a outro comerciante ou a consumidor; deixa de ser mercadoria logo que sai da circulação comercial e se acha no poder do consumidor"<sup>411</sup> (grifamos).

A outra parte da distinção fundamental entre as áreas de incidência do IPI e do ICMS está no fato de que, neste último, a obrigação de dar refere-se a um produto destinado a comércio (mercadoria), seja ele natural ou industrial, alcançado pelo gravame em qualquer operação relativa à circulação desse bem; enquanto no primeiro a obrigação de dar tem por objeto um produto industrializado, por isso atingindo, regra geral, somente a operação realizada pela indústria<sup>412</sup>.

(408) *Vocabulário...*, op. cit., v. III, p. 181.

(409) Na *Revista Forense* n. 250, p. 111-150, encontramos diversos trabalhos que tratam da questão, todos relativos ao ICM sobre a importação de bens de capital para uso do importador, dos seguintes autores: ANTÔNIO GONÇALVES DE OLIVEIRA, GERALDO ATALIBA, JOSÉ SÓUTO MAIOR BORGES, ALCIDES JORGE COSTA e ALIOMAR BALEEIRO. Consultem-se ainda: AMÉRICO MASSET LACOMBE, *Imposto de Importação*, p. 13-18; e SEBASTIÃO DE OLIVEIRA LIMA, *O Fato Gerador do Imposto de Importação na Legislação Brasileira*, p. 44-47.

(410) *ICM...*, op. cit., p. 7.

(411) Voto do Ministro CUNHA PEIXOTO, no RE n. 79.951-SP, RTJ n. 78, p. 224. Nesse caso, decidiu o STF pela não incidência do então ICM sobre bens de capital importados para uso próprio, em face da ausência de destinação à revenda e consequente descaracterização como mercadoria.

(412) Semelhante é o raciocínio de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, *O Imposto...*, op. cit., p. 146-147.

A par da aproximação que se configura pelo ter em conta produtos industrializados (IPI) ou mercadorias (ICMS), outra mais: tanto para este como para aquele o núcleo do critério material da hipótese é representado por *operações*, em ambos os casos da espécie de *operações jurídicas*.

A verdade é que, quando um produto industrializado identificar-se com uma mercadoria, sendo coisa destinada a comércio, uma operação (jurídica) com produtos industrializados pode muito bem preencher simultaneamente os recortes de uma operação (jurídica) relativa à circulação de mercadorias; e reconhece-o expressamente o próprio Texto Magno, ao dispor sobre a base de cálculo do ICMS, "... quando a operação... configure fato gerador dos dois impostos" (art. 155, § 2º, XI).

Temos, portanto, uma indisfarçável aproximação jurídica.

E temos também uma identidade econômica inquestionável. Tal identidade foi reconhecida pela comissão que elaborou o anteprojeto da Emenda Constitucional n. 18/65<sup>413</sup>, e também por RUBENS GOMES DE SOUSA, seu relator<sup>414</sup>; merecendo ainda, de JOSÉ AFONSO DA SILVA, o seguinte depoimento incisivo:

*"Uma análise mais profunda, do ponto-de-vista econômico, mas até sob certos aspectos jurídicos, demonstrará que esses dois impostos têm a mesma natureza. Rigorosamente, não constituem mais que um só tributo em essência, e só diferem nominalmente e em aspectos secundários. Examinem-se os fatos geradores de ambos e não se vislumbrará diferença fundamental. Dir-se-ia que se trata de um e único imposto, bipartido entre a União e os Estados" (sic)*<sup>415</sup>.

O considerar tal identidade econômica, se bem que às rápidas, em um estudo jurídico que se pretende dogmático, encontra sua razão em CLEBER GIARDINO, para quem a superposição econômica desses impostos propicia "... muitos pontos de contato, do ponto de vista jurídico". E acrescenta GIARDINO: "... embora da perspectiva jurídica continuem sendo tributos perfeitamente discerníveis, refletem eles, materialmente, competências em parte concorrentes"<sup>416</sup>.

De volta ao normativo, repisemos a proximidade jurídica desses dois tributos, consubstanciada no critério nuclear das respectivas hipóteses de incidência; à qual se deve agora adicionar um segundo argumento jurídico, representado pela vizinhança de suas bases de cálculo, que, guardando aquela indispensável inerência com o critério material da hipótese de cada um (que já assentamos serem próximas), só poderiam resultar adjacentes, como de fato ocorre. E tanto, que o próprio legislador constitucional abalou-se a dispor a respeito.

Ora, se é precisamente este binômio – hipótese de incidência tributária e base de cálculo – que tem o dom de conferir a identidade a um tributo, como vimos a seu tempo (item 3.3.3), mostra-se de solar nitidez a contigüidade jurídica do IPI e do ICMS.

(413) Reforma da Discriminação Constitucional de Rendias (Anteprojeto), publicação n. 6, p. 29.

(414) O Imposto de Consumo, o IPI e os "Produtos Intermediários", RDP n. 12, p. 49.

(415) Apud BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, Curso de Direito Tributário: Sistema Tributário da Constituição de 1969, v. 1, p. 309-310.

(416) Conflitos..., op. cit., p. 137-138.

Por este caminho andou PAULO DE BARROS CARVALHO, destacando ainda as medidas unificadoras relativas à escrituração e aos deveres formais dos dois impostos, sublinhando sua grande similitude e concluindo por uma diferença "sobremaneira tênue"<sup>417</sup>. Por motivos assim já houve quem os dissesse "tributos gêmeos"<sup>418</sup>.

Exatamente por essa intimidade estrutural do IPI com o ICMS é que ficam reduzidas ao mínimo as suas possibilidades de conflito.

#### 4.1.4 Relações com o ISS

##### 4.1.4.1 Obrigações de Dar e de Fazer

Já com o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS (Constituição, art. 156, III<sup>419</sup>) não são tão pacíficas e amigáveis as relações do IPI, pois o traçado às vezes fugidivo das fronteiras das respectivas competências deixa remanescer zonas nebulosas, donde brotam provocativamente as dúvidas, irrompendo em desafio os conflitos.

Na vigência da Constituição de 1946, a União manipulava com enorme desenvoltura o Imposto sobre o Consumo, mesmo porque o avançar de seus limites importava, em geral, a utilização da competência do artigo 21 daquele diploma constitucional, que era exercida concorrentemente com os estados da federação. Com o advento da Emenda Constitucional n. 18/65, cujo artigo 15 facultou aos municípios a instituição do ISS, esse quadro foi drasticamente alterado, uma vez que o sítio até então inexpugnável do imposto da União foi submetido às adaptações necessárias ao estabelecimento do imposto municipal, com o "efeito negativo ou inibitório" de que falava AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO<sup>420</sup>, quanto às possíveis investidas federais. Adaptações que, em verdade, até hoje não foram muito bem resolvidas; para o que contribuiu a manutenção da lei n. 4.502/64, do antigo Imposto sobre o Consumo, para o novo IPI (item 4.1.2, acima). E tudo isso apesar da denúncia há muito oferecida por GERALDO ATALIBA e AIRES FERNANDINO BARRETO<sup>421</sup>.

A hipótese de incidência tributária do IPI tem por critério material, já o sabemos, o realizar operações com produtos industrializados (item 4.1.1), e operações sempre jurídicas (item 4.1.2), que redundem na transmissão da posse ou propriedade daqueles produtos, por isso consubstanciando uma obrigação de dar. Enquanto que no antecedente normativo da regra-modelo do ISS, sem maior detença, é possível identificar o verbo e o complemento nucleares: *prestar serviços*, de que resulta inevitável reconhecer-lhe a diversa condição jurídica de *um fazer*.

Ora, tais noções distintivas básicas entre o IPI (obrigação de dar) e o ISS (obrigação de fazer), por que extratadas diretamente da Lei Magna, haverão de iluminar

(417) A Regra-Matriz..., op. cit., p. 45-46.

(418) FÁBIO FANUCCII, Curso de Direito Tributário Brasileiro, v. II, p. 146.

(419) A referência está de acordo com a Emenda Constitucional n. 03, de 17.03.93, que revogou o inciso IV do artigo 156 (artigo 6º), transferindo o seu texto para o atual inciso III do mesmo dispositivo.

(420) Sistema Tributário Brasileiro: discriminação de rendas, p. 38.

(421) ISS – Conflitos de Competência e Tributação de Serviços, in RDT n. 6, p. 59-60. Confirmam-se também, de GERALDO ATALIBA: Conflitos entre ICM, ISS e IPI – Debates, in RDT n. 7/8, p. 125; Prefácio, in JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, O Imposto..., op. cit., p. 7-8.

primacialmente toda e qualquer iniciativa de desenho dos seus contornos de incidência. E desempenharão papel de realce no esclarecimento daqueles pontos de perigoso contato entre os dois impostos. Só depois de exauridas essas possibilidades é que nos será autorizado o recurso à Lei Complementar que dispõe sobre conflitos de competência (Constituição, arts. 146, I e 156, III), bem como aos demais degraus da pirâmide normativa.

Tão antiga quanto correta é a lição de MANUEL INÁCIO CARVALHO DE MENDONÇA: "... no fundo, toda a obrigação é uma prestação de fazer, um *facere*" (sic)<sup>422</sup>; da qual participam, entre outros, SÍLVIO RODRIGUES<sup>423</sup>, ARNOLDO WALD<sup>424</sup> e WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO<sup>425</sup>, todos admitindo que o *dar* está compreendido no *fazer*, mas ensinando, este último, em coro com MAZEAUD ET MAZEAUD, que, por constituírem um tipo especial de obrigações de fazer, as obrigações de dar, assim como aquelas, fazem jus a um regime jurídico próprio.

No que diz respeito à diferença entre elas, CARVALHO DE MENDONÇA a diz "mui delicada"<sup>426</sup>; TITO FULGÊNCIO, lembrando GIORGI e DEMOGUE, fala em "incerteza e confusão"<sup>427</sup>; e WASHINGTON DE BARROS começa por apontar uma "certa ambigüidade" e termina por descrevê-la como sendo, algumas vezes, "muito sutil" e "quase impossível"<sup>428</sup>. Nada obstante, e despidos de qualquer pretensão conceptual de porte, acentuemos que as obrigações de dar têm por objeto prestações de coisas (entrega de bens, transmitindo a propriedade, a posse ou restituindo), ao passo que as de fazer, prestações de fatos (atividades pessoais do devedor).

Essa classificação não é somente fruto da Ciência do Direito, mas foi consagrada pelo legislador do Código Civil (Lei n. 3.071, de 1.º.01.16), que dela tratou nos artigos 863 a 877 (obrigações de dar coisa certa e incerta) e nos artigos 878 a 881 (obrigação de fazer).

Sua importância prática, porém, foi alvo da desfavorável apreciação de GIORGIO GIORGI, que a disse "reduzidíssima"<sup>429</sup>, para o espanto de ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>430</sup>. Não a julgaria assim, com certeza, se, conhecendo o ordenamento jurídico-tributário brasileiro, percebesse o papel desempenhado por aquelas noções no espargir luzes sobre os confins em que se encontram e não raro brigam o IPI e o ISS, bem como este e o ICMS.

Sabendo da existência de um *fazer* na materialidade da hipótese do ISS, debruçemo-nos, por um instante, sobre a idéia de serviço que integra este *fazer*. Deve-se a GERALDO ATALIBA e AIRES FERNANDINO BARRETO a melhor classificação dos serviços, quanto à forma de sua prestação, na doutrina pátria. Numa primeira espécie, teríamos os serviços simples, subdivididos em *serviços puros* (esforços exclusivamente

(422) Doutrina e Prática das Obrigações ou Tratado Geral dos Direitos de Crédito, p. 182.

(423) Direito Civil – Parte Geral das Obrigações, v. II, p. 33.

(424) Curso de Direito Civil Brasileiro – Obrigações e Contratos, v. II, p. 18.

(425) Curso de Direito Civil – Direito das Obrigações – 1.ª Parte, v. 4, p. 87.

(426) Doutrina..., *op. cit.*, p. 182.

(427) Do Direito das Obrigações – Das Modalidades das Obrigações, p. 38.

(428) Curso..., *op. cit.*, p. 48 e 88.

(429) *Apud* WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, Curso..., *op. cit.*, p. 48; e *apud* TITO FULGÊNCIO, Do Direito..., *op. cit.*, p. 38.

(430) Conflitos de Competência: um Caso Concreto, p. 88, n. 7.

humanos, dispensando qualquer instrumental) e *serviços menos puros* (que requerem o emprego de máquinas e equipamentos). Outro grupo de serviços, constituído por aqueles que envolvem a aplicação de materiais como condição necessária de sua prestação. É a terceira classe deles: os serviços associados ao fornecimento de materiais<sup>431</sup>.

Indubitavelmente, tanto nas duas subespécies do primeiro grupo, quanto no segundo, temos o império do *fazer*, absoluto num caso, prevalecente no outro. E o último conjunto de serviços é bem aquele onde moram as potencialidades de atrito ISS – IPI, pois ao *fazer* que lhe é típico vem juntar-se no tópico um *dar* de materiais.

Circundemos, agora, o tema, para olhá-lo do ângulo do IPI, em cuja materialidade do suposto normativo temos um *dar*. Eventualmente, contudo, poderá o industrial obrigá-lo a uma futura industrialização, seguida de transferência de propriedade ou posse do produto resultante, como nas hipóteses de industrialização por encomenda, contempladas na legislação do tributo. Ao inverso daquela última espécie de serviço, além do *dar*, marca habitual das operações com produtos industrializados, comparece aqui um *fazer* anterior, oficializado e assumido, instituindo área de atrito IPI-ISS.

Exatamente na confluência dessas duas zonas cinzentas – industrialização por encomenda ou prestação de serviços associados ao fornecimento de materiais – é que deparamos um instituto de direito privado que não pode escapar de nosso crivo científico, se desejamos profundidade na análise das relações IPI-ISS: o contrato de empreitada.

Acreditamos caber a JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO<sup>432</sup> a virtude de, pela vez primeira, trazer o tema para a mesa de debates desta área conflituosa dos dois impostos. E foi contribuição de vulto.

Empreitada, segundo os civilistas, é o contrato pelo qual uma das partes (o empreiteiro) obriga-se a executar, por si só ou com auxílio de outros, determinada obra, com material próprio ou que lhe é posto à disposição, mediante certa remuneração da outra parte (o comitente ou dono da obra). Não se confunde com o contrato de trabalho ou com a prestação civil de serviços, pois na empreitada o objeto da relação contratual é a obra em si, não a atividade do empreiteiro, que, por sua vez, age sem subordinação ou dependência do comitente, dirigindo e fiscalizando a obra, e suportando os riscos da produção.

O artigo 1.237 do Código Civil, ao iniciar a disciplina do contrato, dispõe: "O empreiteiro de uma obra pode contribuir para ela ou só com seu trabalho, ou com ele e os materiais". Quando se limita ao trabalho, fala-se em uma empreitada de *labor*, quando também fornece materiais, empreitada de *materiais* ou *mista*. ROBERTO DE SIQUEIRA CAMPOS refere-se a esta última como empreitada global<sup>433</sup>. E SAN TIAGO DANTAS distingue empreitada de materiais (quando, além do trabalho, o empreiteiro os fornece) da empreitada mista (quando os materiais são fornecidos em parte pelo empreiteiro e em parte pelo proprietário)<sup>434</sup>. É na empreitada de materiais ou mista (não apenas no sentido de SAN TIAGO) que habita nosso interesse, do ponto de vista tributário, em relação aos possíveis conflitos IPI-ISS.

(431) ISS – Conflitos..., *op. cit.*, p. 56-58.

(432) O Imposto..., *op. cit.*, p. 125-130.

(433) ICM – Empreitada de Construção Civil com Fornecimento de Material produzido pelo Empreiteiro fora do Local da Obra (Inconstitucionalidade e Ilegalidade da Incidência do ICM sobre o Material), *in* RDT n. 45, p. 290.

(434) Programa de Direito Civil II – Os Contratos, p. 302-303.

Uma primeira tendência interpretativa subsume completamente o conceito de empreitada de materiais ao de uma compra e venda de coisa futura, privilegiando assim a obrigação de dar existente naquela figura contratual. É a óptica de TROPLONG e LAURENT<sup>435</sup>; ENNECCERUS, KIPP, WOLFF, PLANIOL, RIPERT, BOULANGER, TRABUCCHI<sup>436</sup>; THIRY, COLMET DE SANTERRE e GUILLOUARD<sup>437</sup>; e entre nós, BENTO DE FARIA, JOÃO LUÍS ALVES e MANUEL INÁCIO CARVALHO DE MENDONÇA<sup>438</sup>.

Não procede o entendimento, que, em matéria tributária, foi acolhido pelo artigo 8º, parágrafo 2º, do Decreto-Lei n. 406, de 31.12.68, na redação do Decreto-Lei n. 834, de 08.09.69, artigo 3º: "O fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias". Em se tratando de compra e venda, ou o bem já existe ou será elaborado dentro da linha normal de produção do vendedor, como ensina PONTES DE MIRANDA<sup>439</sup>; secundado por ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, que menciona sua preparação "... no curso das atividades usuais do vendedor", enquanto, na empreitada, enfatiza as peculiaridades da obra feita sob encomenda<sup>440</sup>. Boa é a síntese, aqui, de VICTOR NUNES LEAL, este publicista singular:

*"Em suma, a compra e venda abrange bens existentes ou, se futuros, tais bens devem ser genéricos e fungíveis. Na empreitada, ao revés, trata-se de uma obra a produzir, uma obra em ser e, se em seu processo intervir fornecimento de materiais, com o resultado final de um produto, este deve ser específico e infungível, atendendo à encomenda peculiar do comitente"*<sup>441</sup>.

Outra opção hermenêutica, no que atine à empreitada mista, é a dos que preferem identificar-lhe na textura a convivência autônoma e equivalente do dar e do fazer, sem inclinar-se pela primazia de qualquer dos dois elementos de identificação. O ecletismo dessa posição, que já mostravam AUBRY ET RAU<sup>442</sup>, encontrou apoio aqui, em J. M. CARVALHO SANTOS e WALDEMAR FERREIRA<sup>443</sup>, em WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO<sup>444</sup>, ARNOLDO WALD<sup>445</sup> e MARIA HELENA DINIZ<sup>446</sup>; além de ter sido encampada pelo Supremo Tribunal Federal, ao tempo da Constituição de 1946, através da Súmula n. 334: "É legítima a cobrança, ao empreiteiro, do imposto de

(435) *Apud* SAN TIAGO DANTAS, *ibidem*, p. 304.

(436) *Apud* CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, *Instituições de Direito Civil - Fontes das Obrigações*, v. III, p. 220, n. 2.

(437) *Apud* VICTOR NUNES LEAL, *Incidência do ISS, com Exclusão do ICM, nos Serviços de Concretagem por Empreitada*, in RDT n. 7/8, p. 29.

(438) *Apud* VICTOR NUNES LEAL, *ibidem*, p. 29-30.

(439) *Tratado de Direito Privado - Direito das Obrigações*:... Empreitada, v. XLIV, p. 385.

(440) *Apud* JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, *O Imposto*..., *op. cit.*, p. 128.

(441) *Incidência*..., *op. cit.*, p. 33.

(442) *Apud* SAN TIAGO DANTAS, *Programa*..., *op. cit.*, p. 304.

(443) *Apud* VICTOR NUNES LEAL, *Incidência*..., *op. cit.*, p. 28.

(444) *Curso*..., *op. cit.*, p. 89.

(445) *Curso*..., *op. cit.*, p. 18-19.

(446) *Curso de Direito Civil Brasileiro - Teoria Geral das Obrigações*, v. 2, p. 89.

*vendas e consignações, sobre o valor dos materiais empregados, quando a empreitada não for apenas de labor*<sup>447</sup>.

Tal visão também encontrou guarida na lista de serviços anexa ao Decreto-Lei n. 406/68, na redação da Lei Complementar n. 56, de 15.12.87, especificamente nos itens números 32, 34, 38, 42, 68, 69 e 70, em que se fraciona a empreitada, submetendo ao ISS o que resulta do fazer e ao ICMS o que decorre do dar. Interpretações que explicam o fato de ORLANDO GOMES atribuir à influência do Direito Tributário essa condição bipartida da empreitada, a qual encontrou no fisco um "defensor denodado", conforme SÍLVIO RODRIGUES; mas que provocou de ambos os juristas observações desvantajosas: que tal solução "... não tem apoio na doutrina" (ORLANDO)<sup>448</sup> e que é "... desvirtuadora do contrato de empreitada" (SÍLVIO)<sup>449</sup>.

Não se há de duvidar desse alegado desvirtuamento, por certo. Se o legislador previu a possibilidade de fornecimento de materiais na empreitada, contemplando-o numa das suas espécies, não pode ser esta a premissa a partir da qual se construa entendimento que descaracterize a entidade contratual. Apreciando a empreitada de construção, foi exatamente este o raciocínio límpido e cheio de juridicidade de AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO:

*"Não altera a natureza específica do contrato, obviamente, o fornecimento de materiais, porque tal fornecimento é elemento de especificação que, segundo disposição expressa do nosso direito positivo ... e comum entendimento da doutrina, serve apenas para qualificar uma das modalidades da empreitada - a empreitada com fornecimento de materiais ou, simplesmente, empreitada de material" (sic)*<sup>450</sup>.

Eis porque tomar uma figura unitária, e em especial um dos elementos que participa de sua natureza, intrínseco a uma de suas espécies, encarando-o como se novo e superveniente fosse, para nele fincar o supedâneo da cisão daquela figura, achando ai, criativamente, um duplo contratar, é uma elaboração doutrinária - bem diagnosticou VICTOR NUNES LEAL - "artificiosa"; e que, sobre macular a unidade de intenção das partes, "... não se vê como possível, sem investir contra o próprio ordenamento positivo"<sup>451</sup>. Ademais, perante essas posições híbridas, cabe lembrar, com ROQUE ANTONIO CARRAZZA, a alusão de SANTI ROMANO à inexistência dos "minotauros jurídicos"<sup>452</sup>.

A terceira corrente doutrinária motivada pela discussão científica do contrato de empreitada de materiais, em rigor a última, entende-lhe essencial a atividade de realização da obra (obrigação de fazer), nela pondo ênfase, em detrimento do fornecer materiais (obrigação de dar)<sup>453</sup>. É a exegese abraçada por CLÓVIS BEVILA-

(447) *Apud* VICTOR NUNES LEAL, *Incidência*..., *op. cit.*, p. 31.

(448) *Contratos*, p. 333.

(449) *Direito Civil - Dos Contratos e das Declarações Unilaterais da Vontade*, v. III, p. 256.

(450) *Direito Tributário Brasileiro (Aspectos Concretos)*, p. 255.

(451) *Incidência*..., *op. cit.*, p. 29.

(452) *Conflitos*..., *op. cit.*, p. 74.

(453) Confira-se a interessante reflexão de WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, *Curso*..., *op. cit.*, p. 87: "O substratum da diferenciação está em verificar se o dar ou o entregar é ou não consequência do fazer. Assim, se o devedor tem de dar ou de entregar alguma coisa, não tendo porém, de fazê-la previamente, a obrigação é de dar; todavia, se, primeiramente, tem ele de

QUA<sup>454</sup>, PONTES DE MIRANDA<sup>455</sup> e CAJO MÁRIO DA SILVA PEREIRA<sup>456</sup>, bem como por aqueles que empreenderam análise movidos pela preocupação tributária: AN-TÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA<sup>457</sup>, VÍCTOR NUNES LEAL<sup>458</sup>, ROBERTO DE SIQUEIRA CAMPOS<sup>459</sup> e JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO<sup>460</sup>.

O legislador do Decreto-Lei n. 406/68, cientificamente generoso e democrático, não deixou de dar abrigo a mais este pensar doutrinário. E o fez no parágrafo 1º do artigo 8º: "*Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo (ISS), ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias*" (esclarecemos nos parênteses). Aqui, todavia, é merecedor dos nossos encômios, lastimando-se apenas que o critério tenha sido circunscrito aos serviços ali arrolados; porque estamos convictos da fidelidade deste ponto de vista científico para com os textos em vigor, e portanto do seu acerto.

Se voltarmos nosso olhar científico para o direito posto, veremos que, quando ele cogita desse contrato, dispõe que o empreiteiro pode limitar-se à utilização do seu próprio trabalho, ou, alternativamente, do seu esforço aliado aos materiais que venha a fornecer (Código Civil, art. 1.237). Não se questiona o fato de que no pertinente ao trabalho temos obrigação de fazer e no relativo à entrega de materiais, de dar. Nem que o acento do legislador foi posto na atividade do empreiteiro, cuja presença é que identifica a relação contratual, fazendo-se irrelevante, no particular, o fornecimento ou não de materiais. De conseguinte, é irrecusável reconhecer – e ao cientista do Direito não é dado mais do que isso (subcapítulo 2.2) – a energia decidida com que o legislador vincou a obrigação de fazer no seio do contrato da empreitada, quer de labor quer mista.

Exemplar, pois, o reflexo tributário inferido por AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO:

*"Não seria possível, assim, admitir-se que o legislador... com a competência para tributar vendas, fosse fazer incidir o imposto sobre ato jurídico típico, como é o de empreitada, por considerar que através dele ocorre uma situação econômica assimilável à venda de mercadorias, mas que como tal juridicamente não se define"* (sic)<sup>461</sup>.

Entenda-se a alusão à venda, de AMÍLCAR, no sentido de obrigação de dar, e não poderemos concluir de outra forma: nos contratos de empreitada de materiais,

*confeccionar a coisa para depois entregá-la, se tem ele de realizar algum ato, do qual será mero corolário o de dar, tecnicamente a obrigação é de fazer"* (sic). Não significa, contudo, a adesão do civilista da USP à terceira tendência explicativa do contrato de empreitada mista, como pode inicialmente parecer. Duas páginas além, pronuncia-se ele pela segunda inclinação doutrinária, de modo que este seu comentário, ao que tudo indica, só é aplicável à empreitada de labor.

(454) Código Civil Comentado, v. IV, p. 425.

(455) Tratado..., op. cit., v. XLIV, p. 384-385.

(456) Instituições..., op. cit., p. 220.

(457) Apud JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, O Imposto..., op. cit., p. 128-129.

(458) Incidência..., op. cit., p. 28.

(459) ICM – Empreitada..., op. cit., p. 288-301.

(460) O Imposto..., op. cit., p. 125-130.

(461) Direito..., op. cit., p. 257.

a prevalência da obrigação de fazer só se compagina com a sujeição ao ISS, afastando-se portanto, a incidência do IPI.

Percorrido caminho de razoáveis proporções, resumamos, a vôo de pássaro, o raciocínio desenvolvido: foi fixando a atenção nos comandos da Carta Suprema que compreendemos haver uma obrigação de dar no critério material da hipótese de incidência tributária do IPI, enquanto no mesmo critério da norma jurídica do ISS detectamos uma obrigação de fazer; identificamos, então, as áreas em que se aproximam os dois impostos: os serviços associados ao fornecimento de materiais (ISS) e as industrializações por encomenda (IPI); áreas em cuja interface surpreendemos a figura do contrato de empreitada de materiais; entidade jurídica de direito privado que, à luz daqueles critérios distintivos constitucionais (obrigações de dar e fazer), só se pode curvar à incidência do ISS, inadmitindo-se a tributação pelo IPI.

Antes de seguirmos caminho, ainda um pequeno retorno ao tema, para referir a postura de alguns cientistas que sublinham a necessidade de identificação da natureza contratual pelo exame da preponderância do dar ou do fazer<sup>462</sup>. Não estamos diante de uma quarta possibilidade teórica, como quer FERNANDO A. BROCKSTEDT<sup>463</sup>, mas de um momento anterior da investigação jurídica. Se a tendência doutrinária que sufragamos (a terceira) entende residir na realização da obra (no fazer) a nota típica da empreitada mista, claro está que ela pressupõe e exige o exame de preponderância preconizado por esses autores. Aqui o foco está no caminho, lá no destino. Explicitemos: em face de realidade duvidosa – compra e venda ou empreitada mista – é a correta aplicação da diretriz constitucional (obrigação de dar ou fazer) que permitirá o deslinde. Se definida a supremacia do dar, admite-se a compra e venda e a submissão ao IPI. Se, ao revés, estabelecida a prioridade do fazer, reconhece-se a empreitada de materiais e a sujeição ao ISS.

Busquemos a cloquência dos exemplos.

Imagine-se a hipótese de um comerciante de objetos de decoração que contrata uma indústria cerâmica, fabricante de estatuetas de porcelana, para que esta promova a elaboração, com materiais por ela fornecidos, e dentro de prazo certo, de algumas estatuetas das que regularmente já confecciona.

De outro lado, cogite-se de um segundo cidadão, benfeitor de um museu municipal, que, desejando presentear-lo com um busto de metal de um vulto histórico respeitado naquela comunidade, celebra contrato com determinado artista, adrede escolhido, para que este, a partir de materiais que ele mesmo venha a fornecer, e tomando por modelo fotografias do homenageado, promova a criação daquela obra.

É evidente que, no primeiro caso, estamos em presença de uma autêntica compra e venda de coisa futura (obrigação de dar), seja qual for o nome que lhe tenham dado as partes, pois "*verba non mutant substantiam rei*". As estatuetas de porcelana encomendadas advirão da linha normal de produção do vendedor (PONTES), obtidas no curso de suas atividades usuais (SAMPAIO DÓRIA), configurando, à perfeição, bens futuros, mas genéricos e fungíveis (NUNES LEAL). Já na última hipótese, fica patente o contrato de empreitada de materiais (obrigação de fazer), irrele-

(462) Entre os nossos civilistas, por exemplo, é o caso de SAN TIAGO DANTAS, Programa..., op. cit., p. 304-305; e de ORLANDO GOMES, Obrigações, p. 51. Em matéria tributária, mencione-se MARÇAL JUSTEN FILHO, O Imposto..., op. cit., p. 93-94 e 106-108.

(463) O ICM (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias) (sic), p. 144-145.

vante a denominação escolhida, pois o busto de metal encomendado individualiza-se por sua peculiaridade – bem futuro, específico e infungível; e a encomenda, por vincular-se pessoalmente àquele empreiteiro, revela-se *intuitu personae*.

A Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados hoje em vigor, aprovada pelo Decreto n. 97.410, de 23.12.88, destina às estatuetas de porcelana (código 6913.10.0000) a alíquota de 20%, enquanto, para o busto de metal (código 8306.21.0200), fixa a alíquota de 15%. Todavia, se no primeiro exemplo não paira dúvida acerca da incidência desse tributo, por caracterizada a *obligatio dandi*, também no segundo inexistente dúvida, mas da sua improcedência, por tipificada a *obligatio faciendi*, e se imposto houver será o ISS.

Empreendemos considerações um tanto longas acerca da diretriz constitucional pela qual se pode apartar a realização de operações com produtos industrializados (obrigações de dar) das prestações de serviços (obrigações de fazer). Não foi, no entanto, mera digressão civilista, mas reflexão sobre institutos de direito privado utilizados implicitamente pelo Estatuto Maior ao definir as competências tributárias, e que, portanto, devem permanecer incólumes aos eventuais assaltos do legislador ordinário. É o que impõe a organização hierárquica do nosso sistema normativo, explicitada ainda no artigo 110 do Código Tributário Nacional<sup>464</sup>.

Sabemos, porém, dos apetites por vezes desregrados do legislador infraconstitucional, que, conscientemente ou não, investe, aqui e acolá, contra a magnitude jurídica do Código Maior.

A Lei n. 4.502/64, artigo 5º, II, b, não considera "salda do estabelecimento industrial" (redação do Decreto-Lei n. 34/66, art. 12) o retorno ao encomendante de produto industrializado por encomenda. No regulamento do tributo (aprovado pelo Decreto n. 87.981, de 23.12.82), tal hipótese foi descrita como caso de suspensão do imposto (art. 36, II), e, cientificamente, temos para nós que corresponde a uma isenção, porque a norma prescritora está, nesse caso, comprometendo a regra-matriz de incidência, por atingi-la no seu critério temporal<sup>465</sup>. Entretanto, o legislador federal condicionou o não considerar-se salda a que o remetente não tenha utilizado matérias-primas de sua fabricação ou aquisição, impedindo, assim, qualquer fornecimento de materiais da parte do industrializador; e fixou uma segunda condição: que o produto esteja destinado a comércio ou industrialização por parte do encomendante. Ora, já vimos que, identificado, na dita industrialização por encomenda, um autêntico contrato de empreitada mista (obrigação de fazer), nada existe a ser alcançado por este tributo, somente pelo ISS.

E diga-se o mesmo da operação subsequente, isto é, da venda efetuada pelo encomendante a terceiros, em que este é equiparado a industrial pela Lei n. 4.502/64, artigo 4º, III (na redação do Decreto-Lei n. 34/66, artigo 2º, alteração 33ª, e artigo 12), para fins da exigência tributária. Ora, não tendo havido operação com produto industrializado na etapa anterior, mas simples prestação de serviço, está prejudicada tal equiparação na fase seguinte, pois seguem inexistentes os produtos industrializados.

(464) Código Tributário Nacional, artigo 110: "A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias" (grifamos).

(465) PAULO DE BARROS CARVALHO, Curso de Direito Tributário, p. 330-332.

Em casos como esses, a pretensão ao IPI implica não só desrespeito ao Princípio da Legalidade Tributária (Constituição, art. 150, I), mas incursão ousada na esfera da competência municipal, com a agressão ao Princípio da Autonomia dos Municípios (Constituição, arts. 1º, 18; 29; 30, I a III; e 34, VII, c), ao Princípio da República (Constituição, arts. 1º; 34, VII, a; e 60, § 4º, II) e ao implícito, mas não menos eminente Princípio da Isonomia das Pessoas Constitucionais. A respeito do relacionamento íntimo desses princípios constitucionais, já tecemos comentários<sup>466</sup>.

Eis que capitais os reflexos do bem esboçar as relações árduas e tormentosas do IPI com o ISS, especialmente na quadra da orientação da Lei Maior, textual e contextualmente, para o delineamento da materialidade da hipótese de incidência tributária do IPI. E só então cabe aludir ao papel da Lei Complementar.

#### 4.1.4.2 Lei Complementar Específica

A Lei Complementar do nosso diploma constitucional (art. 69), cujo precedente em direito comparado encontra-se na *loi organique* da Constituição da França, como identificou MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO<sup>467</sup>, desempenha papel de extrema delicadeza na disciplina da tributação, quando menos protagonizando vigorosas rivalidades e contendas doutrinárias.

Na província dos tributos, suas funções encontram-se no famigerado artigo 146 do Código Magno, que tentou consagrar uma das correntes doutrinárias que buscavam o sentido de tais funções, no texto anterior; e lamentavelmente foi aquela que se nos afigura despida de argumentação mais rigorosa, órfã de embasamento científico-jurídico. Enfim, a opção do legislador constitucional foi, no dizer de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, "... a mais desastrada possível!"<sup>468</sup>.

E a grande preocupação que traz esse dispositivo constitucional é o perigo evidente que implanta de permitir incursões federais nas esferas de competência alheias, com a expressão vaga e indeterminada "*normas gerais em matéria de legislação tributária*" (art. 146, III), que não conformou a contornos definidos. Normas que atingem todo o amplo espectro da relação jurídico-tributária, pois "... ali está a epopéia do nascimento, vida e morte da obrigação tributária", admira-se SACHA CALMON NAVARRO COELHO<sup>469</sup>. E acrescenta PAULO DE BARROS CARVALHO: "Aquila que não cair na vala explícita da sua 'especialidade', caberá, certamente, no domínio da implicitude de sua 'generalidade'..."<sup>470</sup>.

O tema é largo e não se comporta nos limites deste estudo, de sorte que nos contentamos em fazer remissão aos jurisperitos que ultimamente dele cuidaram<sup>471</sup>.

(466) JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Princípios Constitucionais e Estado de Direito, in RDT n. 54, p. 101-104.

(467) Do Processo Legislativo, p. 259.

(468) Competência Tributária dos Estados e Municípios, in RDT n. 47, p. 139.

(469) Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário, p. 138.

(470) Curso..., op. cit., p. 133.

(471) Consultem-se: ROQUE ANTONIO CARRAZZA, Curso..., op. cit., p. 355-376; PAULO DE BARROS CARVALHO, Curso..., op. cit., p. 125-134; e GERALDO ATALIBA, Lei Complementar em Matéria Tributária, in RDT n. 48, p. 84-97.

Aqui, nossa atenção será posta no preceptivo do artigo 156, III: "*Compete aos Municípios instituir impostos sobre... serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar*"<sup>472</sup>.

Alguns, não progredindo além de uma paupérrima interpretação gramatical, inclinam-se pela exigência prévia da definição complementar dos serviços a serem tributados; posição indefensável, pois constitui um sacrilégio jurídico entender o texto do dispositivo fora do seu contexto constitucional, assistematicamente. O inverso desejável, a interpretação sistemática, mostra que tal lei complementar é aplicação específica da previsão genérica do artigo 146, I e II, isto é, consiste em vínculo de normas gerais em matéria de legislação tributária, cingindo-se aos limites do dispor sobre conflitos de competência e do regular limitações constitucionais ao poder de tributar, como atestam as vozes autorizadas de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES<sup>473</sup> e de ROQUE CARRAZZA<sup>474</sup>.

Colocada nos devidos termos a Lei Complementar em pauta, quadra lembrar, com esforço no magistério de JOSÉ AFONSO DA SILVA, que a regra do art. 156, III, é de *eficácia plena e aplicabilidade imediata*, podendo os municípios desde logo gravar os serviços não incluídos na competência dos Estados e do Distrito Federal, independentemente da aventada Lei Complementar<sup>475</sup>. Desponta irretocável o pensamento do mestre SOUTO:

"... 'Residual', considerada a demarcação de competência tributária pela própria Constituição, é a competência tributária do Município: serviços não compreendidos dentro da competência tributária... dos Estados. Dentro desse campo, que depois será revelado, é que cabe a tributação pelo Município. A lei complementar só vai definir a área de conflito, então, ela terá uma opção a exercer, politicamente: esgotar ou não a área de conflito. Fora disso, não vejo como se possa compatibilizar a construção dessa função da lei complementar com a sistemática da Constituição" (grifamos)<sup>476</sup>.

O Decreto-lei n. 406/68 tem eficácia de Lei Complementar, por força do seu fundamento no Ato Institucional n. 5, de 13.12.68, artigo 2º, parágrafo 1º. A Lista de Serviços a ele anexa, hoje com a redação da Lei Complementar n. 56/87, ofereceu ocasião para o crepitar das desavenças doutrinárias. A enumeração da lista foi e é encarada como taxativa pelo maior número de estudiosos, na esteira da lamentável interpretação literal a que aludimos acima. Outros encararam-na como exemplificativa. E outros ainda, como ALIOMAR BALEEIRO, assumiram posição intermediária, vendo-a como taxativa, mas comportando interpretação analógica<sup>477</sup>. A postura mais consentânea com a visão contextual esposada é certamente a de ATALIBA<sup>478</sup> e CARRAZZA<sup>479</sup>, que dizem-na mera-

(472) A redação é a estabelecida pela Emenda Constitucional n. 03/93, artigo 1º.

(473) *Lei Complementar Tributária*, p. 198-200.

(474) *Curso...*, *op. cit.*, p. 381-384.

(475) *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*, p. 71-75.

(476) *Apud* ANTÔNIO MAURÍCIO DA CRUZ, *O IPI - Limites Constitucionais*, p. 53-54.

(477) *Direito...*, *op. cit.*, p. 270-271.

(478) *Imposto Sobre Serviços*, in RDT n. 35, p. 87-88. ICM - Não Incidência, in *Estudos e Pareceres de Direito Tributário*, v. 1, p. 157.

(479) *Imposto Sobre Serviços - DL 406/68 e 834/69 - Inconstitucionalidade da Lista de Serviços a eles anexa*, in RDT n. 33, p. 245. *Curso...*, *op. cit.*, p. 384.

mente "*sugestiva*", posto que só admissível quando ten' o em vista obviar conflitos de competência ou regular limitações constitucionais<sup>480</sup>.

O tema desta lei complementar do ISS e sua lista de serviços no seio do presente ensaio, voltado para o Imposto sobre Produtos Industrializados, encontra a seguinte explicação: aqueles casos que nos aproximam das fronteiras que delimitam os contornos desses impostos, às vezes tão próximas e tão indistinta a demarcação que hesitamos em situá-los além ou aquém, resolvem-se, num primeiro momento, pela distinção dos núcleos das respectivas hipóteses (dar ou fazer), como exposto no segmento anterior deste item; e, subsistindo a dificuldade, aplica-se a lei complementar que para tanto designou o legislador da Constituição. Assim, pode-se mesmo dizer que a lei complementar específica do ISS não deixa também de ser uma lei complementar específica do IPI, na medida dos conflitos que os acometem reciprocamente.

Vale lembrar, no tópico, a orientação expedida pela administração tributária federal, através do Parecer Normativo CST n. 83/77, segundo o qual "*O fato de quaisquer dos serviços catalogados na lista anexa ao Decreto-Lei n. 406/68 ... se identificarem com operações consideradas industrialização 'ex vi' do RIPI, é irrelevante para determinar a não incidência do IPI*". E o parecer faz menção à ementa daquele decreto-lei, que só se referia ao ICM e ao ISS, para excluir o IPI de qualquer limitação decorrente da lista em apreço, acenando com o RIPI (Regulamento do IPI), e exigindo disposição legal expressa!

Apega-se o executivo federal à ementa daquele ato. Poder-se-ia invocar, em perfeita analogia, o fato de que, diversamente da inclinação da doutrina francesa, nossos constitucionalistas asseveraram em concreto que os dizeres do preâmbulo do Código Constitucional não são dotados de força obrigatória, assim como também os das ementas dos atos infraconstitucionais, acrescentamos. É o ensino, só para ilustrar, de CELSO RIBEIRO BASTOS<sup>481</sup>, PINTO FERREIRA<sup>482</sup> e MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO<sup>483</sup>. Isto porque, já esclarecera HANS Kelsen, o preâmbulo "*... carece de conteúdo juridicamente relevante. Ele tem antes um caráter ideológico do que jurídico*"<sup>484</sup>. Talvez devêssemos falar, em relação à ementa, mais de cunho de síntese do que de ideologia.

Mas basta destacar o fato de que o administrador da União, neste particular parecer, aferra-se à letra da ementa (nem mesmo da lei!), para evidenciar a penúria de tão malfadado entendimento. Aliás, ousar tal forma de interpretação não é, ainda, na verdade, interpretar, senão apenas predispor-se, preparar-se para a atividade interpretativa. É de PAULO DE BARROS o diagnóstico a respeito desta espécie de interpretação: "*... não pode ser mais que a porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei...*"<sup>485</sup>.

Ora, desde que evidentes as zonas cinzentas de atrito entre IPI e ISS, e desde que o legislador da Constituição destinou lei complementar específica para o tema, é

(480) Confira-se também, no tema: JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, *Lei...*, *op. cit.*, p. 185-206; e MARÇAL JUSTEN FILHO, *O Imposto...*, *op. cit.*, p. 98-101.

(481) *Comentários à Constituição do Brasil*, v. 1, p. 408.

(482) *Comentários à Constituição Brasileira*, v. 1, p. 4.

(483) *Comentários à Constituição Brasileira de 1988*, v. 1, p. 15.

(484) *Teoria Geral do Direito e do Estado*, p. 255.

(485) *Curso...*, *op. cit.*, p. 81.

óbvio que tal diploma, ao contemplar aquelas áreas fronteiriças, fatalmente atingirá o IPI, diga-o expressamente ou não, deseje-o ou não; e mesmo que com todas as letras manifeste intenção diversa, porque ao cientista nada importa a vontade do legislador, senão a da lei posta, objeto exclusivo do seu meditar (subcapítulo 2.2).

Uma vez mais, no tema desta específica Lei Complementar, o risco de serem abalroadas normas constitucionais de grande vulto: os princípios da Legalidade Tributária, da Autonomia Municipal, da República e da Isonomia das Pessoas Constitucionais, todos já referidos ao fim do subitem anterior (4.1.4.1).

#### 4.1.5 Industrialização

Se num passo anterior cerramos questão quanto ao negar destaque ao conceito de industrialização, agora acreditamos propício ater-nos a ele. Naquele momento, ao perquirir o desenho constitucional do IPI, cumpria atentar para os produtos industrializados e para as operações que os tivessem por objeto, instantes cronologicamente posteriores à atividade industrial, sobre os quais punha foco o Diploma Excelso, daí a ênfase que mereceram. Todavia, mais cedo ou mais tarde teríamos que apreciar o labor industrial, pois sem este *prius* não há que cogitar de produtos industrializados nem das subsequentes operações jurídicas. É o que passamos a fazer.

Não resta dúvida de que é o ato industrial que leva a maior parte dos especialistas a divisar um *fazer* na materialidade do IPI. E é inegável que existe este fazer, muito embora não nos pareça convenientemente iluminado. Lançar luz sobre ele significa pôr a nu que o ato industrial não é via de regra praticado como um ato jurídico, como se a isso estivesse obrigado o industrial, mas como um mero fazer, despido de sentido técnico-jurídico, já que ato jurídico propriamente dito será a operação posterior à obtenção do produto fabricado, esta sim uma obrigação de dar. É diferente do que ocorre no ISS, em que o fazer, o prestar o serviço, consiste precisamente no ato a que se obrigou o prestador, este sim um ato jurídico que se traduz por obrigação de fazer. Versamos há pouco o tema (subitem 4.1.4.1). MARÇAL JUSTEN FILHO também o fez com eficiência<sup>486</sup>.

Trata-se de conceito "...dos mais difíceis e discutidos, inclusive na legislação do imposto federal que sobre ele incide" (*sic*) (FERNANDO A. BROCKSTEDT)<sup>487</sup>, pleno de interrogações, "... embora não se possa dizer que sejam invencíveis, no que concerne à distinção entre bens industrializados e bens não-industrializados" (PONTES DE MIRANDA)<sup>488</sup>.

Antes de tudo o mais, cumpre assinalar-lhe a condição indefectível de um conceito constitucional. Em função do que lhe fica vedado o manuseio pelo legislador, tanto o complementar quanto o ordinário, senão dentro de sua moldura constitucional, especialmente porque dele fez uso o Texto Supremo para delimitar competências, matéria intrinsecamente constitucional. Raciocinando com sua utilização para fixar imunidades, no diploma anterior, que foi repetida neste, assim em relação ao próprio IPI (Constituição, art. 153, § 3º, III), como também no tocante ao ICMS

(486) O Imposto..., *op. cit.*, p. 113-114.

(487) O ICM..., *op. cit.*, p. 100-101.

(488) Comentários..., *op. cit.*, t. II, p. 516.

(Constituição, art. 155, § 2º, X, a), JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES assera e, como sempre, acerta:

*"Se o produto industrializado, para fins de imunidade, fosse tão somente o assim definido em lei (qual?), teríamos a consequência absurda de que a maior ou menor extensão do preceito imunizante, a dilatação ou redução do seu âmbito material de validade, ficaria ao sabor das contingências e eventualidades da lei. Então, precisamente no ponto onde a Constituição foi mais terminante e peremptória - no estabelecimento de limites à tributação - poderia ser constantemente violada"*<sup>489</sup>.

Tal é igualmente a visão de GERALDO ATALIBA<sup>490</sup>, e de todos os que miram nosso Direito Positivo do alto para baixo, ou seja, a partir do Código Superior. Onde surge, irreprensível, a primeira reflexão de esclarecimento conceptual: não será industrializado o que advier de prestação de serviço (obrigação de fazer), e retornamos à importante noção que estudáramos antes (em 4.1.4.1), incrementando sua importância.

E como foi tratado este constitucional conceito pelos legisladores do Código Tributário Nacional e da lei ordinária federal?

Industrialização, nos termos da Lei n. 4.502/64, é "*qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto*" (art. 3º, parágrafo único). Já o Código Tributário Nacional diz considerar-se "*industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo*" (art. 46, parágrafo único). Podemos, portanto, afirmar que, em termos infraconstitucionais, industrializar consiste em modificar a natureza, o funcionamento, a utilização, o acabamento, a apresentação ou a finalidade, ou aperfeiçoar para o consumo.

Foi dessas prescrições, principalmente das do Código Tributário, que o Supremo Tribunal Federal deduziu uma noção de grande largueza, certamente incompatível com o conceito constitucional, para efeitos da imunidade do então ICM. ALIOMAR BALEEIRO<sup>491</sup> e FRANCISCO R. S. CALDERARO<sup>492</sup> relacionam casuisticamente o que já se teve por industrializado, bem sintetizando os julgados da nossa mais alta corte de justiça: açúcar demerara, melão, madeira serrada e esquadrejada, peixes ornamentais (vivos, em água, com oxigênio e tranquilizantes), farelo de amendoim, farelo de algodão, camarões cozidos e congelados, carne congelada, erva-mate, fumo fermentado e esterilizado, glândulas de suínos para especialidades farmacêuticas e carne eqüina.

Mas os maiores abusos são encontrados na legislação ordinária e sobretudo no regulamento do tributo, cujo entendimento EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO<sup>493</sup> chama de "*infeliz*", e no qual JOSÉ CARLOS GRAÇA WAGNER<sup>494</sup> vê uma extensão que não se ajusta às leis que o fundamentam. HUGO DE BRITO MACHADO, examinando-o também, sublinha sua "*validade duvidosa*", e acrescenta: "*A rigor, só*

(489) *Lel...*, *op. cit.*, p. 178.

(490) ICMS - Semi-elaborados, *in* RDT n. 48, p. 31-32.

(491) *Direito...*, *op. cit.*, p. 210-211.

(492) ICM - Imunidade na Exportação de Produtos Industrializados, *in* RDT n. 9/10, p. 156-157.

(493) Linhas Básicas do IPI, *in* RDT n. 13/14, p. 202.

(494) Comentários..., *op. cit.*, p. 192.

valem no que representam não propriamente ampliações, mas simplesmente explicitações<sup>495</sup>.

Nos termos do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto n. 87.981/82, caracterizam industrialização as operações de transformação (a obtenção de espécie nova); beneficiamento (o aperfeiçoamento de um produto, ou a alteração do seu funcionamento, utilização, acabamento ou aparência); montagem (a reunião de produtos); acondicionamento ou reacondicionamento (a colocação ou a substituição de embalagem); e renovação ou recondicionamento (a restauração do produto) – (art. 3º, I a V).

GRAÇA WAGNER faz restrições ao acondicionamento e à renovação, por não os ver amparados no Código Tributário<sup>496</sup>. ATALIBA, desde há muito, considera que na renovação existe prestação de serviços, assim concordando que também ocorra no beneficiamento<sup>497</sup>. OSIRIS DE AZEVEDO LOPES FILHO não tem dúvidas de que a renovação e o acondicionamento são prestações de serviços, vendo tais prestações também, mas aí nem sempre, no beneficiamento e na montagem<sup>498</sup>.

Ao nosso sentir, muito próximo do deste jurista da UnB, não se há de pôr em dúvida que a transformação caracteriza industrialização, nem que o acondicionamento/reacondicionamento e a renovação/recondicionamento tipificam prestações de serviços, à luz do implícito conceito constitucional.

Já nas operações de montagem e beneficiamento identificamos aquelas “*fórmulas elásticas*” (MANUEL MARIA DIEZ<sup>499</sup>) cu “*fórmulas de goma*” (FRANÇOIS GÉNY<sup>500</sup>), que nos ensinam colocá-las ora aqui, ao depois acolá. Tudo porque tais conceitos habitam uma “*zona de transição*” (WURZEL<sup>501</sup>), uma “*zona de incerteza*” (WARAT<sup>502</sup>), as “*franjas do conceito*” (CELSO ANTÔNIO<sup>503</sup>), o “*halo do conceito*” (ENTERRÍA<sup>504</sup>), ou aquela “*nebulosa de incertidumbre*” (ALF ROSS<sup>505</sup>).

Em situações que tais impõe-se um exame mais acurado, que foge às dimensões do presente estudo, mesmo porque o conceito de industrialização não é principal, mas acessório, como admite também CLEBER GIARDINO<sup>506</sup>, dentro do critério material da hipótese de incidência do IPI.

Quase ao fim, considere-se observação de VITTORIO CASSONE relativamente à energia elétrica, que este autor identifica como produto industrializado, com fundamento no artigo 74, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional, regra que lhe parece

(495) Curso de Direito Tributário, p. 226-229.

(496) Comentários..., *op. cit.*, p. 193.

(497) Conflitos entre ICM, ISS e IPI – Debates, in RDT n. 7/8, p. 125. Lei Complementar..., *op. cit.*, p. 100.

(498) Impostos Intervinentes no Comércio Exterior, in RDT n. 48, p. 149.

(499) *Derecho Administrativo*, v. I, p. 135.

(500) *Apud* JOSÉ ROBERTO DROMI, *Instituciones de Derecho Administrativo*, p. 469.

(501) *Apud* CARLOS MAXIMILIANO, *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, p. 15.

(502) *O Direito e sua Linguagem*, p. 76-77.

(503) *O Decreto-Lei no Direito Brasileiro*, p. 15.

(504) *Curso de Derecho Administrativo*, v. I, p. 436-437.

(505) *Apud* JUAN-RAMON CAPELLA, *El Derecho como Lenguaje – Um Análisis Lógico*, p. 248.

(506) *Conflitos...*, *op. cit.*, p. 138.

incorporada à ordem jurídica da Carta de 1988, pelo princípio da recepção<sup>507</sup>. Pensamos laborar em equívoco a construção, pois aquele dispositivo dizia respeito ao Imposto Único sobre Energia Elétrica, à época existente, tendo sido estabelecido tão somente para os seus efeitos, além do que, e principalmente, não se há que cogitar de incidência do IPI no que consulta à energia elétrica, em face do comando constitucional expresso do artigo 155, parágrafo 3º que afasta qualquer discussão

Oportuno, contudo, o comentário, por trazer à baila esta norma que proíbe qualquer outra incidência tributária sobre operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais, a não ser as do ICMS, IVVC, Imposto de Importação e de Exportação<sup>508</sup>. Eis que, em relação ao IPI, tal regra assume a condição de uma imunidade, estabelecendo expressamente a incompetência da União (PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>509</sup>), no que temos o apoio de SACHA CALMON NAVARRO COELHO, que a descreve como uma “*imunidade relativa*”<sup>510</sup>.

No entanto, a já citada Tabela de Incidência do IPI arrola alguns desses bens com alíquotas positivas (v.g., as graxas lubrificantes do código 2710.00.0203 – 8%), dando margem ao fisco federal de entendê-los sujeitos a esse imposto, como de fato têm sido interpretados. Curioso é que aquela tabela foi aprovada pelo Decreto n. 97.410, que é de 23.12.88, posterior, portanto, à promulgação do novo Código Maior, cujas disposições não poderia ignorar. Donde imaginarmos existir apenas uma explicação plausível: como aquela tabela entrou em vigor em 1º.01.89 (Decreto n. 97.410/88, art. 2º), e como a regra constitucional em tela só teve vigência a partir de 1º.03.89, por força do *caput* do artigo 34 das Disposições Constitucionais Transitórias, restou apenas um pequeno período de eficácia da incidência positiva do IPI sobre as graxas lubrificantes e os demais produtos enquadrados no artigo 155, parágrafo 3º. – janciro e fevereiro de 1989. A partir daí, qualquer exigência do IPI em relação a tais produtos ganha cores de imperdoável inconstitucionalidade!

#### 4.1.6 O IPI na Importação

A Lei n. 4.502/64 estendeu a incidência do IPI aos produtos industrializados importados, declarando que “*constitui fato gerador do imposto... quanto aos produtos de procedência estrangeira o respectivo desembaraço aduaneiro*” (art. 2º, I), no que foi repetida pelo Código Tributário Nacional, artigo 46, I.

Nada mais próprio do que buscar o sentido de desembaraço aduaneiro na legislação aduaneira. O Decreto-Lei n. 37, de 18.11.66, que dispõe sobre o Imposto de Importação, já dá a entender, no seu artigo 51 (redação do Decreto-Lei n. 2.472, de 1º.09.88, art. 2º), que o desembaraço é ato posterior à conferência aduaneira e imediatamente anterior à entrega da mercadoria ao importador. Explicitamente, porém, só encontraremos a noção no Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n. 91.030, de 05.03.85, em seu artigo 450, parágrafo 1º, segundo o qual desembaraço aduaneiro

(507) *Direito...*, *op. cit.*, p. 154.

(508) A eventual incidência do IVVC será reduzida em 1995 e definitivamente excluída a partir de 1º.01.96, pela eliminação do tributo, por força do disposto na Emenda Constitucional n. 03/93, artigo 4º.

(509) *Curso...*, *op. cit.*, p. 117.

(510) *Comentários...*, *op. cit.*, p. 407.

"... é o ato final do despacho aduaneiro em virtude do qual é autorizada a entrega da mercadoria ao importador".

Mas este não é o fato em razão do qual se precipita o efeito jurídico da relação obrigacional tributária. Dele não nasce a obrigação relativa ao IPI. Já nos é familiar o vezo do legislador em apontar como hipótese de incidência do tributo o seu critério temporal. Em verdade, o desembaraço aduaneiro apenas marca o instante em que se inaugura a obrigação tributária do IPI, nunca a sua hipótese de incidência propriamente dita.

Se a União está constitucionalmente autorizada a instituir imposto sobre produtos industrializados, quase todos reputarão incontestável a possibilidade de fazê-lo sobre produtos industrializados de procedência estrangeira. De modo semelhante, se assentamos o critério material da hipótese de incidência tributária do IPI, linhas atrás, como *realizar operações com produtos industrializados*, quase todos aceitarão sem reservas a possibilidade deste núcleo da hipótese agasalhar também a importação de produtos industrializados. Há que ser cauteloso, entretanto, não se deixando dominar pela tentação precipitada da primeira leitura, nem pela atração fácil da literalidade da primeira hora, que de interpretação realmente não se trata, senão de porta de entrada para ela, de seu superposto.

Se ultrapassarmos os umbrais da porta de entrada da norma jurídica do IPI, como vimos tentando fazer, fatalmente depararemos, entre outros, os limites das regras-modelos de incidência dos demais tributos, inclusive a do Imposto de Importação. Ora, se o Código Magno atribui à União a competência para instituir imposto sobre a "importação de produtos estrangeiros" (art. 153, I), claro está que as *operações com produtos industrializados* não poderão estender seu manto por sobre a importação de produtos industrializados estrangeiros, sob pena de invadirem a materialidade da hipótese de outro tributo.

Exatamente isso foi o que tentou fazer o legislador federal quando instituiu o IPI nas importações. Criou um verdadeiro sobre-imposto de importação, como classifica ANTÔNIO MAURÍCIO DA CRUZ<sup>511</sup>, ou um autêntico adicional do Imposto de Importação, como assevera PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>512</sup>. Assinalamos que tentou fazer o legislador, porque não mais devemos enxergar tal incidência como de IPI, senão como de Imposto de Importação adicional, inobstante a designação que lhe outorga o Direito Positivo. Aliás, esta, como qualquer denominação, é irrelevante para identificar o tributo. É o que reconheceu e expressamente proclamou o Código Tributário Nacional, em seu artigo 4º, elegendo o critério da hipótese de incidência tributária para conferir-lhe a natureza jurídica específica. Eis aqui um raro momento de exame de consciência do legislador, que confessa, nas entrelinhas, dispor apenas da competência legislativa, nunca da precisão de uma linguagem técnica depurada, que é apanágio da Ciência do Direito.

Aplicando, portanto, a diretriz da hipótese de incidência tributária, recomendada pelo legislador do código, temos que concluir por uma segunda incidência do imposto aduaneiro nas importações de produtos industrializados, oculta pela ilusão taxionômica do apelido de IPI. Cabível ainda rememorar a existência de uma segunda diretriz, de aplicação concomitante, para determinar a identidade do tributo – a base de cálculo – como já registramos ao tratar da espécie (item 3.3.3). Faremos aplicação

(511) O IPI – Limites Constitucionais, p. 74.

(512) Imposto..., *op. cit.*, p. 156.

disso mais adiante, ao versar o critério quantitativo da norma-padrão do IPI, demonstrando em caráter definitivo o sobre-imposto de importação.

A despeito do evidente deslize de técnica jurídica no ferir a realidade de um imposto com os instrumentos de outro, note-se que não resultou magoada a discriminação constitucional de competências, de vez que ambos, IPI e Imposto de Importação, foram entregues à mesma pessoa política.

Interessante observar que o próprio legislador da União de certa forma intuiu, implicitamente, esta conotação aduaneira da incidência do IPI sobre produtos industrializados forasteiros, tanto assim que vinculou às isenções do Imposto de Importação iguais isenções do IPI (Decreto-Lei n. 2.433, de 19.05.88, art. 3º, e Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n. 91.030/85, art. 219). Vinculação que se torna inócua e dispensável, frente à natureza adicional ora reconhecida.

Contudo, resta ainda diminuta área de incidência do IPI sobre produtos industrializados oriundos do estrangeiro: a reimportação. Deve-se a ANTÔNIO MAURÍCIO DA CRUZ a arguta ilação:

"...tratando-se de reimportação de produtos industrializados, ou seja, de importação dos produtos brasileiros anteriormente exportados, a incidência cabível é a do IPI. É compreensível este mecanismo adotado por obviar a evasão: produto industrializado no País e exportado foge à incidência do IPI; se pudesse retornar ao país sem a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, estaria aberta a porta à fraude, uma vez que não ocorre também a incidência do Imposto de Importação (por não ser produto estrangeiro)".<sup>513</sup>

Escoreito o comentário do jurista, ao qual aduzimos duas considerações.

A primeira, de ordem informativa: a fuga à incidência do IPI, do produto aqui industrializado e exportado, correspondia, à época do comentário, a uma isenção (Lei n. 4502/64, art. 7º, I); estando hoje alçada à categoria de imunidade (Constituição, art. 153, § 3º, III).

A segunda consideração, de mérito, concerne à não incidência do Imposto de Importação sobre os produtos reimportados, sustentada no comentário supra. A lei básica do Imposto de Importação equipara à mercadoria estrangeira, para fins de incidência do tributo, a nacional ou nacionalizada que for objeto de reimportação, quando descumpridas as condições do regime aduaneiro especial de Exportação Temporária (Decreto-Lei n. 37, de 18.11.66, art. 92, *caput* e §§ 1º e 4º, na redação do Decreto-Lei n. 2.472, de 1º.09.88, art. 1º; e Regulamento Aduaneiro, art. 84, II, a); sendo que dessas condições a mais relevante, no particular, é o prazo do regime especial, de 1 (um) ano, prorrogável por período não superior, no total, a 2 (dois) anos.

Ora, uma vez que, ao falar do Imposto de Importação, a Carta Magna cogita de "produtos estrangeiros", expressão de latitude muito diversa da de *produtos de procedência estrangeira*, é irrecusável que a ficção legal mencionada raia pela ilegitimidade. Já de início, porque altera o conceito de *produto estrangeiro*, utilizado expressamente pela Constituição Federal para definir competência tributária, violando a regra do artigo 110 do Código Tributário Nacional; mas sobretudo porque a alteração conceptual alarga o campo de incidência do imposto, violentando a Lei das Leis em incons-

(513) O IPI..., *op. cit.*, p. 55

**titucionalidade flagrante.** Neste sentido, HAMILTON DIAS DE SOUZA<sup>514</sup> e SEBASTIÃO DE OLIVEIRA LIMA<sup>515</sup>.

Incensurável, portanto, o entendimento de ANTÔNIO MAURÍCIO DA CRUZ, estando assim sujeitas ao IPI as operações de reimportação de produtos industrializados brasileiros, pela impossibilidade jurídica da incidência do tributo aduaneiro. Adite-se, por fim, que esta pequena faixa de imposição do IPI nas importações foi tornada ainda menor pela declaração da inoocorrência do *fato gerador* em determinados casos, geralmente quando o retorno do produto aconteça por fatores alheios à vontade do exportador brasileiro (Decreto-Lei n. 491, de 05.03.69, art. 11; e Regulamento do IPI, art. 31, I).

#### 4.1.7 O IPI na Arrematação

Este imposto atingia a arrematação de produtos em leilões (Código Tributário Nacional, art. 46, III), mas deixou de fazê-lo, como se depreende da última consolidação regulamentar, que não mais mencionou esta hipótese de incidência tributária (Regulamento do IPI, art. 29), como fora feito em todas as regulamentações anteriores<sup>516</sup>.

Não são poucos os estudiosos que versaram este tributo, depois que ele deixou de alcançar as arrematações em hasta pública, sem se dar conta do fato. Alguns até de grande acatamento na doutrina tributária nacional, como demonstram os exemplos: HUGO DE BRITO MACHADO<sup>517</sup>, HERON ARZUA<sup>518</sup>, RUY BARBOSA NOGUEIRA<sup>519</sup>, YOSHIKI ICHIHARA<sup>520</sup>, TUPINAMBÁ MIGUEL CASTRO DO NASCIMENTO<sup>521</sup>, CARLOS ROBERTO DE MIRANDA GOMES e ADILSON GURGEL DE CASTRO<sup>522</sup>, FRANCISCO DE SOUZA BRASIL<sup>523</sup>, ANTONIO LAZARIN<sup>524</sup> et alii.

Não obstante a inaplicabilidade prática atual, é interessante mencionar que a exegese de PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>525</sup>, secundado por ANTÔNIO MAURÍCIO DA CRUZ<sup>526</sup>, divisou no caso a existência de imposto diferente do IPI, criado com arrimo na competência residual da União. Houvesse hoje interesse, valeria tentar análise da legislação sobre leilões, que, até o Decreto-Lei n. 1.455, de 07.04.76, constituíam

(514) *Estrutura do Imposto de Importação no Código Tributário Nacional*, p. 31-32.

(515) *O Fato Gerador do Imposto de Importação na Legislação Brasileira*, p. 48.

(516) A hipótese era prevista nos Regulamentos do IPI aprovados pelos Decretos números 83.263, de 09.03.79, art. 15, II; 70.162, de 18.02.72, art. 6º, II; e 61.514, de 12.10.67, art. 7º, II. Declarações expressas da Administração Tributária Federal, confirmando o cessar da incidência: Parecer Normativo CST n. 63/79 e Ato Declaratório Normativo CST n. 10/81.

(517) *Curso...*, op. cit., p. 226, 230 e 239.

(518) Os Impostos na Constituição de 1988, in *43rd. Congress of the International Fiscal Association - Seminário "E"*: *El Sistema Tributario Brasileiro*, p. 10.

(519) IPI, ICMS e ISS: Fatos Geradores Afins ou Confrontantes, in *Estudos n. 1: Outros Tributos*, p. 21.

(520) *Direito Tributário na Nova Constituição*, p. 126.

(521) *Da Tributação e do Orçamento na Nova Constituição*, p. 109-110.

(522) *Curso de Direito Tributário*, p. 193-194.

(523) *O ICM e os Impostos sobre Vendas no Brasil*, p. 63-64.

(524) *Introdução ao Direito Tributário*, p. 245-249.

(525) *Imposto...*, op. cit., p. 157.

(526) *O IPI...*, op. cit., p. 75-81.

formas de precipitar o adimplemento da obrigação tributária do Imposto de Importação, e que terminavam pelo ato do desembaraço aduaneiro, donde desfluiria a incidência do IPI, como na importação, a título de adicional, entendendo-se a arrematação como simples especificação da importação<sup>527</sup>. Deporia a favor deste último entendimento o fato da Lei n. 4.502/64 não contemplar esta hipótese de incidência tributária do IPI (art. 2º). Insinuando conclusão semelhante temos o estudo de PÉRSIO DE OLIVEIRA LIMA<sup>528</sup>. Cumpre, porém, banir deste estudo as pistas de análise citadas, seja por ausência de atualidade do tema, seja pelos limites inerentes à presente empreitada, que reccamos estar prestes a exceder.

#### 4.2

#### O CRITÉRIO TEMPORAL

Se por breve trecho fomos complacentes quanto à separação do inseparável, admitindo o exame de um comportamento de pessoas sem vinculá-lo a uma fração determinada de tempo, por abstração que permitisse uma análise mais precisa e meticulosa do nosso objeto, faz-se hora de retornarmos ao domínio do humano, atrelando kantianamente o critério material à inevitável condição de ordem temporal.

Já apresentamos este critério, dizendo-o composto pelas indicações que nos dão a conhecer o momento exato em que se considera ocorrido o fato jurídico-tributário, dando-se a subsunção, verificando-se a incidência, e desabrochando o nexo jurídico que prende credor e devedor, o primeiro com o direito subjetivo, o segundo com o dever jurídico, ambos, direito e dever, em autêntico trabalho de parto. Não bastasse isso, este é ainda o instante que define a legislação que se aplicará ao lançamento, pelo prescrito no Código Tributário Nacional, artigo 144. Ocioso pretender mais manifesto o elevado prestígio deste critério na esfera da norma-padrão dos tributos.

Impõe-se então definir, na seara do IPI, quando serão tidas por consumadas as operações jurídicas com produtos industrializados, desencadeando-se os efeitos de estilo. E se não o fez o legislador constitucional, como efetivamente aconteceu, deferiu tarefa de proa ao legislador ordinário da União, que, no entanto, não se vê órfão de diretrizes que orientem seu trabalho criativo.

O Código Tributário Nacional oferece uma primeira diretriz, no seu artigo 116, ao considerar ocorrido o *fato gerador* e existentes os seus efeitos neste ou naquele momento, conforme se trate de "situação de fato" ou de "situação jurídica". Impossível percorrer este dispositivo sem percepção imediata do percalço técnico, da quase ingenuidade do legislador do código, pois toda situação de fato disciplinada pelo Direito é automaticamente elevada à categoria de situação jurídica, descabendo assim a distinção contemplada. Debitemos o desacerto legal ao descompromisso jurídico do legislador, que é político, não cientista; e tateando pela *mens legis* do comando encontraremos, com PAULO DE BARROS CARVALHO, uma diferença entre duas situações jurídicas: uma, não categorizada como instituto jurídico - um fato jurídico; outra, representada por entidade que o Direito já houvera definido e prestigiado - um ato ou negócio jurídico<sup>529</sup>.

(527) Confira-se o Parecer Normativo CST n. 63/79 (D.O. de 26.10.79).

(528) *Hipótese...*, op. cit., p. 196.

(529) *Curso...*, op. cit., p. 182-183.

No que tange ao IPI, o assunto já foi vencido no item 4.1.2, anterior, quando classificamos as operações com produtos industrializados como operações jurídicas, atos ou negócios jurídicos; aplicando-se-lhes o art. 116, inciso II, para termos como ocorrido o fato jurídico tributário e existentes os seus efeitos desde o momento em que esteja definitivamente constituída a operação jurídica, nos termos do direito aplicável. Como diversas podem ser as operações jurídicas com produtos industrializados que implicam a transferência de propriedade ou posse, tomemos a mais comum delas, a operação de compra e venda, e teremos a sua constituição definitiva no momento da tradição, isto é, quando da entrega material do produto industrializado ao comprador, ocasião em que se dá a transferência do domínio do produto (Código Civil, Lei n. 3.071, de 1º.01.16, art. 620). Não é este, contudo, o momento escolhido pelo legislador da União para dar como ocorrido o fato jurídico tributário do IPI, recusando pois a diretriz do artigo 116 do Código Tributário, e fazendo-o licitamente, já que o dispositivo excepciona e admite orientação expressa em contrário. Análogo é o entendimento de PAULO DE BARROS em relação ao antigo ICM<sup>530</sup>.

Todavia, existe uma outra diretriz a conduzir a determinação do critério temporal da hipótese pelo legislador, e esta irrecusável. Qualquer que seja o instante eleito para considerar-se acontecido o fato tributário, ele deverá estar necessariamente ligado ao critério material da hipótese de incidência tributária, uma vez que será entendido como exteriorização do comportamento pessoal que consubstancia este critério do suposto. E desde que o critério material da hipótese de incidência tributária do IPI foi exclusivamente inferido a partir dos mandamentos constitucionais, podemos afirmar que esta diretriz, quanto ao critério temporal, é igualmente de natureza constitucional.

Já referimos antes a opção da lei ordinária do IPI, Lei n. 4.502/64, ao apontar como *fato gerador*, quanto aos produtos nacionais, "*a saída do respectivo estabelecimento industrial*", e "*quanto aos produtos de procedência estrangeira o respectivo desembaraço aduaneiro*" (art. 2º, I e II, na redação do Decreto-Lei n. 34/66, art. 12); determinação reproduzida pelo Código Tributário Nacional, artigo 46, I e II. Também já mostramos que tais disposições, conquanto voltadas para o *fato gerador*, nada mais revelam que o seu critério meramente temporal, na linha do que predica a mais autorizada doutrina (itens 3.3.2, 4.1.2 e 4.1.6, anteriores).

Esquisita a atitude do legislador de, a pretexto de descrever *um fato*, indicar *um momento*. A bem da verdade, mais do que esquisita, porque cientificamente desagrada e licenciosa. É vero que o compromisso do legislador não é científico, como já admitimos, mas é legítimo dele esperar o respeito a uma lógica, ainda que elementar. De qualquer sorte, ganha vulto uma vez mais, com visos de essencial, a função do cientista do Direito, reunindo os dados dispersos dos textos legais, conferindo-lhes a acepção contextual devida (inclusive de *momento*, quando o texto fala em *fato*), e costurando-os num corpo ordenado, à luz dos princípios lógico-jurídicos que permeiam todo o sistema.

Mas se existe chance de perdão para o legislador, não se pense em absolver o estudioso que se entrega à literalidade textual, acatando singelamente a "*saída*" ou o "*desembaraço aduaneiro*" como hipótese de incidência tributária do IPI, em comportamento subserviente e anti-científico. Perfeita a mensagem que lhe dirige o mestre PAULO DE BARROS CARVALHO, embora no terreno do antigo ICM, cuja

(530) A Regra-Matriz..., *op. cit.*, p. 259-269

legislação adotava na espécie (e continua a fazê-lo a do ICMS) procedimento idêntico ao do IPI. Tão bem urdida em forma e fundo que não ousamos senão transcrevê-la:

*"Lobrigar nesses ditimos toda a complexidade da hipótese normativa do ICM (ou do IPI) é entregar-se, imbele, aos desacertos algumas vezes leigos e inconseqüentes do legislador; é navegar em mares de escolhos; é seguir pelo caminho das dúvidas e incertezas e regressar pela vereda sombria das hesitações. Quando se recorre à perfrase é porque falta o termo próprio, e o intérprete não pode ficar sob o signo da insegurança, em assuntos desse timbre. Há de desapegar-se da estreiteza textual, para galgar o aliaplano do Direito; desadorar o esquema verbal, em obséquio da organização que lhe abriga, dá sentido e tom de juridicidade"* (os parênteses são nossos)<sup>531</sup>.

Em suma, parafraseando BECKER, a definição legal do *fato gerador* do IPI nada gera a não ser confusão intelectual<sup>532</sup>. Afastemos tal perplexidade, assentando que o momento da saída do produto industrializado do estabelecimento produtor manifesta a realização de operações jurídicas com produtos industrializados, assim como o momento do desembaraço aduaneiro dá a conhecer a realização de operações de reimportação de produtos industrializados brasileiros. Tais exteriorizações mantêm fidelidade ao comportamento pessoal normativamente descrito, compondo o critério temporal da hipótese de incidência tributária do IPI.

#### 4.3

### O CRITÉRIO ESPACIAL

Não satisfaz ao estudo do antecedente normativo ter o seu critério material localizado somente no tempo. Urge que a previsão de um comportamento de pessoas esteja ainda adstrita por uma coordenada espacial. Se até aqui a mantivemos entre parênteses foi por razões científicas, porque nos interessava o mergulho específico em cada critério do suposto. Dissecados o material (subcapítulo 4.1) e o temporal (subcapítulo 4.2), é hora de olharmos para a condição de espaço.

Um conjunto de indicações, umas poucas vezes expressas e tantas outras implícitas, que apontam o trecho do território em que deverá ter lugar o fato jurídico tributário, para que seu conceito venha a subsumir-se ao da norma, dando ensejo aos efeitos jurídicos prescritos na consequência<sup>533</sup>. Este, o critério espacial. A seu respeito é suficiente lembrar que se o fato hipoteticamente previsto ocorrer em local diverso do programado pelo legislador, tal dado vedará o irromper do lado eficaz da regra, em linguagem pontiana, o que faz saliente sua relevância ímpar no domínio da norma tributária em sentido estrito.

Na já exposta classificação dos tributos de conformidade com o grau de elaboração do critério espacial da respectiva hipótese (item 3.3.2, retro), a categoria que granjeia nossa atenção, em princípio, é a dos tributos cujo fato jurídico tributário não está circunscrito a locais específicos ou áreas delimitadas, podendo vir à luz

(531) Hipótese..., *op. cit.*, p. 347. Curso..., *op. cit.*, p. 175.

(532) Teoria Geral do Direito Tributário, p. 288.

(533) GERALDO ATALIBA, Hipótese de Incidência Tributária, p. 104 e 92: não só admite a implicitude do que este teorizador designa por "*aspecto espacial*" da hipótese de incidência, mas afirma que sua explicitação, sobre rara, é dispensável; visão que se aproxima da relativa ao "*aspecto temporal*".

em um ponto qualquer do âmbito de validade ou eficácia da lei. Sendo tributo outorgado à competência federal, o IPI é regulado por legislação que expande seus efeitos por todo o território nacional, e assim, seja qual for o sítio em que se realize a operação jurídica que promova a saída dos produtos industrializados do estabelecimento industrial, em transferência de sua propriedade ou posse, aí mesmo brotará infalível a relação jurídica do tributo.

Se a uma vista, porém, verificamos que o fato tributário do IPI pode concretizar-se em qualquer lugar do país, a duas, certamente notaremos que isto só acontecerá, regra geral, quando o produto industrializado deixar o estabelecimento produtor, por imposição da conjuntura temporal do descritor normativo. Eis que é preciso apertar um pouco mais o ângulo da investigação para deitar olhos à figura do estabelecimento industrial, uma "coordenada específica de espaço", enquanto o território nacional seria a "coordenada genérica" no dizer original de AMÉRICO MASSET LACOMBE<sup>534</sup>.

O professor GERALDO ATALIBA faz menção ao "...fato de o produto sair de uma origem juridicamente qualificada: o 'estabelecimento', onde ocorre o processo concreto (conjunto de operações mecânico-físicas) que redundou no produto final"<sup>535</sup>. Não é outro o conceito assumido pela Lei n. 4.502/64, que entende "...estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto" (art. 3º), dispositivo posteriormente atingido pelo Decreto-Lei n. 34/66, que só lhe permutou a locução "estabelecimento produtor" por "estabelecimento industrial" (art. 12).

Nas estâncias tributárias, particularmente na área do imposto que ora absorve nossa atenção, o vocábulo *estabelecimento* tem sempre carregado a conotação de *prédio*, como reporta DE PLÁCIDO E SILVA: "O estabelecimento não será distinto se funciona no mesmo prédio em que outro funciona, e se mostra mera 'seção' ou departamento dele. A evidência de seu funcionamento em outro prédio já é índice de 'estabelecimento distinto', mesmo que tal fato ocorra na mesma praça ou local"<sup>536</sup>. Idêntico é o sentido que lhe atribui PEDRO NUNES. "A coisa instalada. Edifício ou parte deste, onde se fazem essas instalações"<sup>537</sup>. E na mesma direção caminha MARCO AURÉLIO GRECO, que entende a noção "... como aquele complexo de bens, máquinas e instalações utilizados numa atividade economicamente relevante", para em seguida salientar suas referências "à coordenada espacial e ao suporte físico de uma atividade industrial..."<sup>538</sup>.

Esta acepção de *prédio* foi acatada pelos atos normativos infralegais do IPI, no sentido de *fundo* que DE PLÁCIDO vai buscar no Digesto romano: "... terreno em que se acha uma edificação, compreendida a própria edificação"<sup>539</sup>. É o que se depreende do disposto no artigo 392, III, do atual Regulamento do IPI: "A expressão 'estabelecimento' diz respeito ao prédio em que são exercidas atividades geradoras de obrigações, nele compreendidos, unicamente, as dependências internas, galpões

(534) Imposto de Importação, p. 23 e 49. Imposto sobre..., *op. cit.*, p. 112-113.

(535) IPI..., *op. cit.*, p. 3.

(536) Vocabulário..., *op. cit.*, v. II, p. 202.

(537) Dicionário..., *op. cit.*, v. I, p. 584.

(538) Estabelecimento Tributário, in Enciclopédia Saraiva do Direito, v. 33, p. 402.

(539) Vocabulário..., *op. cit.*, v. III, p. 420.

e áreas contínuas muradas, cercadas ou por outra forma isoladas em que sejam, normalmente, executadas operações industriais, comerciais ou de outra natureza"

Tal regra, iterativamente constante dos regulamentos precedentes não tem respaldo em ato legal, constituindo criação do decreto regulamentar<sup>540</sup>. Embora isso, e mesmo tendo presente o aviso preocupante de ATALIBA quanto à inconfiabilidade dos regulamentos nacionais<sup>541</sup>, parece-nos que o regulamento está aqui simplesmente a especificar o mandamento da lei, na expressão de ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>542</sup>, sem desrespeito ao artigo 84, IV, do Texto Maior, de conformidade com o qual, já interpretamos, "... até aos mais eminentes atos administrativos, decretos e regulamentos presidenciais, não é dado ir além da humilde execução da lei, e execução marcada pela fidelidade"<sup>543</sup>. E sem agressão também ao artigo 99 do Código Tributário Nacional, não inovando a ordem jurídica.

Já não é possível, entretanto, encarar com os mesmos bons olhos a interpretação administrativa de *estabelecimento industrial*, veiculada pelo Parecer Normativo CST n. 572/71, cuja ementa afirma que "a expressão não se vincula a uma edificação, mas ao 'prédio', assim entendido o terreno e as edificações nele existentes... Trânsito de produtos entre duas edificações da mesma firma que se comunicam internamente, sem atravessar ou sem passar pela via pública, não gera obrigações fiscais". A perceptível adoção do critério da via pública para caracterizar os limites do estabelecimento e a saída do mesmo envolve o perigo da radicalização literal, e, como temíamos, reza o parecer: "Em verdade, a cautela fiscal reside precipuamente em evitar o trânsito pela via pública, por mais breve que seja, sem o cumprimento da obrigação..." (grifamos). A saída do produto pelo mais curto e relampejante momento, mesmo que em virtude de pintura do local, furto, enchente, incêndio, terremoto ou erupção vulcânica, daria sempre margem à tributação, ainda que inexistente operação jurídica. Ora, um reles parecer aventura-se a afrontar interpretação que extratamos com segurança da lei, e que tem confirmação na própria Teoria Geral do Direito, além do amparo em nomes de topo da nossa literatura jurídico-tributária, como demonstrado no item 4.1.2 anterior. Trata-se do velho pecado da ampliação do critério temporal para exprimir a hipótese de incidência tributária inteira, numa miscigenação libertina e abominável.

Ressentir-se-ia da ausência de razoabilidade jurídica outra decisão do antigo Tribunal Federal de Recursos que não esta: "IPI - A saída dos produtos de um para outro estabelecimento do mesmo conjunto industrial, embora transitando pela via pública, não configura, por si só, fato gerador do tributo" (grifamos)<sup>544</sup>.

(540) O conceito constava dos Regulamentos do IPI aprovados pelos Decretos n. 83.263/79, art. 420, III; 70.162/72, art. 261, § 1º; e 61.514/67, art. 322, § 1º.

(541) IPI - Critérios..., *op. cit.*, p. 23-24.

(542) O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro, p. 14-15. Eis a definição de regulamento que nos oferece o autor: "... um ato normativo, unilateral, inerente à função administrativa, que, especificando os mandamentos de uma lei não auto-aplicável, cria normas jurídicas gerais".

(543) JOSÉ ROBERTO VIEIRA, O Princípio da Igualdade da Administração, in RDP n. 97, p. 146-147.

(544) Lex - Jurisprudência do Tribunal Federal de Recursos, n. 1, p. 249-252. Trata-se da Ap. Civ. n. 49.304-RJ (DJ de 10.12.1981), em que foi relator o Min. ARMANIXO ROLEMBERG, tendo participado do julgamento os Ministros CARLOS MÁRIO VELLOSO e ROMILDO BUENO DE SOUZA.

Uma última palavra, em matéria de critério espacial, dirigida à modesta fatia de incidência do IPI nas reimportações de produtos industrializados brasileiros, sobre que discorremos no item 4.1.6 supra. Diversamente do que comentamos acima, neste caso, o fato jurídico tributário que se exterioriza pelo desembaraço aduaneiro, só pode ter lugar nas repartições aduaneiras, locais previamente estabelecidos pela legislação. Naquela classificação dos tributos pelo grau de elaboração do critério espacial do suposto, o IPI incidente nas importações ocuparia a primeira categoria, detalhadamente trabalhada pelo legislador.

#### 4.4 SINOPSE DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IPI

Num esforço de grande síntese, espremeríamos da forma abaixo o suco de nossas reflexões.

Em regra, a hipótese de incidência tributária do Imposto sobre Produtos Industrializados cifra-se no realizar operações jurídicas que importem a saída de produtos industrializados dos respectivos estabelecimentos industriais, envolvendo a transferência de sua propriedade ou posse. Tais operações podem acontecer em qualquer ponto do território nacional, dando-se por constituídas no momento da saída dos produtos.

Também consubstancia hipótese de incidência tributária do Imposto sobre Produtos Industrializados o realizar operações de reimportação de produtos industrializados brasileiros. Tais operações ocorrem nas repartições alfandegárias, considerando-se constituídas quando do desembaraço aduaneiro. Nas demais incidências do IPI na importação, este tributo deve ser entendido como um adicional do Imposto de Importação.

# 5

## A CONSEQÜÊNCIA TRIBUTÁRIA DA REGRA-MATRIZ DO IPI

### 5.1 A EFICÁCIA DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

À realização do fato jurídico tributário, descrito na hipótese, a regra-matriz de incidência do IPI enlaça uma conseqüência, onde encontramos **prescritivamente desenhada uma relação jurídica**. Tal relação configura-se pela presença de dois sujeitos, ativo e passivo (critério pessoal), ambos concentrados em uma prestação pecuniária, cujo objeto resulta da conjugação de base de cálculo e alíquota (critério quantitativo).

Oportuno trazer à colação, se bem que em esboço ligeiro, a **teoria dos graus de eficácia da relação jurídica**, que, exposta em PONTES DE MIRANDA<sup>545</sup>, foi trazida para o bojo do Direito Tributário pela iniciativa feliz de ALFREDO AUGUSTO BECKER<sup>546</sup>, propiciando o desenvolvimento e as ponderações sagazes de PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>547</sup>.

Teria **eficácia mínima** a relação jurídica quando existentes apenas o direito subjetivo (do sujeito ativo) e o dever jurídico (do sujeito passivo); o que acontece, na área tributária, pela concretização do fato descrito na hipótese de tributos como o ITR, o IPTU, etc. A eficácia seria ampliada para o grau médio quando presentes o direito subjetivo e a pretensão (do sujeito ativo), e o dever jurídico e a necessidade de satisfação (do sujeito passivo); o que ocorre tributariamente pela realização do lançamento daqueles mesmos tributos. O grau de eficácia atingiria o máximo quando ao direito subjetivo e à pretensão fosse acrescida a ação (do sujeito ativo), enquanto ao dever jurídico e à necessidade de satisfação fosse acrescida a sujeição (do sujeito passivo); o que sucede, no âmbito tributário, quando descumprida a exigência nos prazos assinalados na lei, abrindo-se a perspectiva de busca da prestação jurisdicional.

(545) Tratado de Direito Privado – Parte Geral, t. I, p. 119-120 e 130-131. Tratado de Direito Privado – Parte Geral, t. V, p. 225-246, 422-450 e 460-461.

(546) Teoria Geral do Direito Tributário, p. 311-314 e 326-327.

(547) Decadência e Prescrição, in Caderno de Pesquisas Tributárias n. 1, v. 2, p. 24-28 e 89-101. A Regra Matriz do ICM, p. 290-316. Curso de Direito Tributário, p. 263 e 281-283.

No que pertine à relação jurídica do IPI, os textos legais informam ao sujeito passivo todos os dados de que ele necessita para o adimplemento da sua obrigação: base de cálculo, alíquota, forma e prazos de recolhimento, etc. E desde que a satisfação do dever do sujeito passivo independe de qualquer iniciativa do sujeito ativo, que já dispõe, por sua vez, do direito à exigibilidade, é lícito concluir que a relação jurídica deste tributo já emerge com um grau médio de eficácia, surgindo instantaneamente o direito subjetivo e a pretensão para o sujeito ativo, e nascendo, também, de imediato, o dever jurídico e a necessidade de satisfação para o sujeito passivo. O corolário irrecusável deste raciocínio é o caráter acidental e prescindível do ato administrativo do lançamento tributário na sistemática do IPI, consideração que nos abstermos de estender por escapar aos limites deste estudo.

## 5.2 O CRITÉRIO PESSOAL

### 5.2.1 Sujeito Ativo

É aquele que ocupa o polo positivo da relação jurídica do tributo e a quem cabe o direito subjetivo à prestação pecuniária, devida pelo sujeito passivo.

Infausto e mal-inspirado o Código Tributário Nacional ao definir o sujeito ativo: "... é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento" (art. 119).

Que a pessoa política titular da competência tributária constitucional pode ser o sujeito ativo ninguém duvida. Aliás, é o que ocorre amiúde.

Mas não há quem duvide também que uma pessoa política de direito constitucional pode ser sujeito ativo em relação a um tributo do qual não detém a competência, por ter recebido capacidade tributária ativa transferida, o que não só é implicitamente admitido pelo sistema constitucional, como também explicitamente reconhecido pelo Código Tributário Nacional (art. 7º). E mais: ninguém questiona a possibilidade de outras pessoas jurídicas de direito público, que não as pessoas políticas, exercerem o papel de sujeito ativo; assim como as autarquias, na área da parafiscalidade. Mais ainda: é igualmente indubitável que pessoas jurídicas de direito privado podem ocupar aquela posição; como é o caso de diversas entidades paraestatais, ainda no que toca às exações parafiscais. Sem falar na possibilidade teórica da outorga da capacidade ativa a um particular (pessoa física), que encontra aceitação em GERALDO ATALIBA<sup>548</sup>, PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>549</sup> e ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>550</sup>.

Essas possibilidades evidenciam o despropósito daquele dispositivo, botando-o por terra, porque dissonante do sistema, já que consagra lastimosa confusão entre competência tributária, indelegável, e capacidade tributária ativa, esta delegável.

Ambas estão nas mãos da União, no que respeita ao Imposto sobre Produtos Industrializados, o que não significa dizer indelegável sua sujeição ativa, que nada impede

(548) Comentários ao Código Tributário Nacional, p. 86.

(549) Curso..., op. cit., p. 202.

(550) O Sujeito Ativo da Obrigação Tributária, p. 46-47. Sobre o dispositivo em questão, apropriado o julgamento de ROQUE CARRAZZA, p. 48: "Logo, o artigo 119, do Código Tributário Nacional, no que afina com a Constituição é inócuo, no que a restringe, inconstitucional".

seja eventualmente transferida para estados-membros ou municípios, por exemplo; no que divergimos de ANTÔNIO MAURÍCIO DA CRUZ<sup>551</sup>

### 5.2.2 Sujeito Passivo

Situado no polo negativo da relação jurídica do tributo, é aquele a quem incumbe a prestação pecuniária, devida ao sujeito ativo.

Noutro giro, novamente algo desastrado, o Código Tributário conceitua o sujeito passivo como "... a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária" (art. 121), sendo que o parágrafo único especifica a figura em contribuinte e responsável, o primeiro quando em "relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador", o segundo "quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei".

A asserção de que o sujeito passivo pode ser alguém obrigado ao pagamento de penalidade pecuniária é de uma infelicidade a toda prova. E o motivo é absolutamente manifesto: a noção de tributo passa ao largo da de sanção de ato ilícito, como proclama o mesmo Código Tributário (art. 3º), por conseguinte, qualquer relação que tenha por objeto uma penalidade pecuniária está a léguas de distância jurídica da obrigação do tributo. Teremos ali um sujeito passivo, mas nunca de uma relação tributária. O provável interesse administrativo da cobrança conjunta de tributo e multa, perfeitamente possível, como demonstrado pela prática hodierna, não escusa o legislador pela indisciplinada científica de tal equiparação, decerto execrável.

De melhor técnica é a Lei n. 4.502/64, ao identificar o contribuinte do IPI como "toda pessoa natural ou jurídica de direito público ou privado que, por sujeição direta ou por substituição, seja obrigada ao pagamento do tributo" (art. 34). Apesar da alusão a conceitos inapregnhados por considerações extrajurídicas, não se perverte o conceito de tributo ou de obrigação tributária.

Denunciado o desvio da boa técnica, fiquemos com a primeira cláusula da definição do Código – sujeito passivo é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo. O termo *pessoa* é aqui bem empregado, pois em acepção tributária ampla, mas nas particulares regiões do IPI ele é suscetível de polémica, assim o demonstra JOSÉ CARLOS GRAÇA WAGNER, ao deduzir para este imposto: "O princípio da autonomia não é absoluto. Pretende a norma que a contabilidade e os registros fiscais sejam feitos em cada estabelecimento em relação às operações nele realizadas... De fato, pelo artigo 121 não é o estabelecimento autônomo que é sujeito passivo mas a própria pessoa jurídica, como um único ser, independentemente de possuir muitos estabelecimentos"<sup>552</sup>.

O autor prende-se aos ditames da interpretação gramatical desta regra genérica, descurando da existência de mandamento específico para o IPI, no mesmo diploma legal, onde se considera "contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante..." (Código Tributário Nacional, art. 51, parágrafo único). Ora, se contribuinte é uma espécie do gênero *sujeito passivo*, está correto dizer-se

(551) O IPI – Limites Constitucionais, p. 59.

(552) Comentários aos artigos 46 a 51 do Código Tributário Nacional relativos ao IPI, in Comentários ao Código Tributário Nacional, v. 5, p. 204.

que é *sujeito passivo autônomo qualquer estabelecimento...*, desde que preenchido o requisito da relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário.

Por outro lado, a tendência daquele especialista parece ser pela sobrevivência exclusiva da autonomia da escrituração fiscal, nos termos do artigo 57 da Lei n. 4.502/64, uma vez mais ignorando o advento do parágrafo único do artigo 51 do Código, que ampliou a idéia de autonomia, dando-lhe as feições atuais.

Em suma, seja por uma análise vertical, que considere a evolução no tempo da legislação pertinente, seja por um exame horizontal, que pondere os dispositivos do Código Tributário aplicáveis, ressumbra incólume o princípio da autonomia dos estabelecimentos, ou como prefere EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, o princípio da "*personalidade tributária dos estabelecimentos*"<sup>553</sup>, equiparando-os a pessoas diferentes e perante a sujeitos passivos diversos, nas quintas do IPI.

A afirmação do sujeito passivo como pessoa obrigada ao pagamento do tributo, significando aquela facção do vínculo jurídico onde está depositado o dever relativo à prestação, traz à baila uma figura de outro plano que, no mais das vezes, termina por confundir-se com essa. Trata-se daquele que concretiza o fato jurídico tributário, realizando a operação com produtos industrializados, que, em geral, assumirá a função de sujeito passivo, integrando a relação tributária, embora nem sempre. Acode-nos a distinção entre aquele que realiza o fato típico e aquele que integra o laço obrigacional, para algumas de cujas decorrências nossa atenção foi despertada por PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>554</sup>.

A Lei n. 4.502/64, ao ferir a questão da capacidade de ocupar o polo passivo da obrigação tributária do IPI, salientou, no seu artigo 40, parágrafo único, I e II, a irrelevância das "*causas que, de acordo com o direito privado, excluem ou limitam a capacidade jurídica das pessoas naturais*", bem assim "*a irregularidade formal da constituição das pessoas jurídicas de direito privado e das firmas individuais, bastando que configurem uma unidade econômica ou profissional*"; regras que a Lei n. 5.172/66 codificou em seu artigo 126, I e III.

Os dispositivos põem em mira aqueles entes que para o direito privado estão destituídos de personalidade jurídica, ou têm-na restrita pelas limitações à capacidade de fato ou de exercício. E não há que se discutir, em matéria de tributos, quanto à habilitação dos mesmos para a prática do fato jurídico tributário.

Contudo, não se pode daí saltar impunemente, como parece autorizar o comando legal, para a relação jurídica prescrita no conseqüente tributário, onde a presença daqueles entes suscitaria dificuldades incontornáveis, representadas pela impossibilidade de aplicação de inúmeras regras de Direito Processual, e pela decorrente probabilidade de castração da expectativa do sujeito ativo. Acrescente-se que, ao versar a relação jurídica, não mais estamos trilhando senda reservada ao Direito Tributário, mas laboramos no domínio da Teoria Geral do Direito, onde já não se pode invocar a mesma liberdade de construção científica, sob pena de macular conceitos comuns a todas as áreas do Direito.

Aqueles que realizam operações que redundam na saída de produtos industrializados de estabelecimentos industriais não necessitam, em absoluto, exibir personalidade jurídica ou capacidade de exercício plena, mas se não o fizerem, outros que com o fato

(553) Linhas Básicas do IPI, in RDT n. 13/14, p. 202.

(554) Curso..., op. cit., p. 208-215

se relacionam é que serão indicados a compor o *vinculum juris*. Tanto é verdade que o Código de Processo Civil (Lei n. 5.869, de 11.01.73) ordena a representação em juízo das sociedades sem personalidade jurídica "*pela pessoa a quem couber a administração dos seus bens*" (art. 12, VII).

O contribuinte do IPI por excelência é apontado no artigo 35, I, a, da Lei n. 4.502/64, com a redação do artigo 12 do Decreto-Lei n. 34/66: "*o industrial, inclusive os que lhe são equiparados... com relação aos produtos tributados que, real ou fictamente, saírem de seu estabelecimento...*"; e confirmado pelo Código Tributário Nacional, artigo 51, II.

Em relação aos estabelecimentos equiparados a industrial, arroleem-se os de maior importância, já constantes da lei básica do imposto (Lei n. 4.502/64): os importadores, para fins de submissão a um segundo momento de incidência (art. 4º, I); as filiais atacadistas de estabelecimentos industriais (art. 4º, II e § 2º, conforme o Decreto-Lei n. 34/66, art. 2º, alteração 1º); os estabelecimentos comerciais que remeterem insurreções para industrialização de sua encomenda (art. 4º, III, na redação do Decreto-Lei n. 34/66, art. 2º, alteração 33ª)<sup>555</sup>; e os comerciantes atacadistas de bens de produção (art. 4º, IV, acrescido pelo Decreto-Lei n. 34/66, art. 2º, alteração 1º; e Código Tributário Nacional, art. 51, III). Aliás, quando o Código Tributário estabelece o princípio da autonomia dos estabelecimentos (art. 51, parágrafo único) e faz menção a comerciante como contribuinte autônomo, está, com certeza, referindo-se a estas duas últimas hipóteses de equiparação.

Outro contribuinte do imposto, no que se relaciona com as reimportações de produtos industrializados brasileiros, segundo a Lei n. 4.502/64, artigo 35, I, b, é o "*importador... com relação aos produtos tributados que importar*". A correlação, no Código, está no artigo 51, I. A despeito da dicção larga do texto, estamos convictos de que, nas importações de produtos industrializados estrangeiros, o importador contribuirá tão somente com o Imposto de Importação, que será constituído por duas parcelas, a segunda das quais chamada de IPI apenas por um capricho do legislador (item 4.1.6 anterior).

Conquanto o Estatuto Fundamental não aponte o sujeito passivo tributário, suas indicações quanto à materialidade da hipótese já oferecem alguns parâmetros nesse sentido, pois não se duvida que tal figura, seja contribuinte ou responsável, haverá sempre de guardar uma necessária relação com o evento que preenche o núcleo hipotético normativo. É neste sentido que MARÇAL JUSTEN FILHO, autor de obra de belo porte científico sobre a sujeição passiva tributária, fala de "*destinatário constitucional tributário*"<sup>556</sup>, bem desenvolvendo a construção doutrinária elaborada pelo jurista argentino HECTOR VILLEGAS, acerca do chamado "*destinatário legal tributário*"<sup>557</sup>.

Também os responsáveis devem manter esta afinidade com o fato jurídico tributário, embora não tão intensa quanto a dos contribuintes. Interessante, no tema, emprender breve revista na regra geral do artigo 128 do Código Tributário

(555) Relembre-se a consideração feita no subitem 4.1.4.1, ao final: se, uma vez analisada a industrialização por encomenda, estiver caracterizado o contrato de empreitada mista, com o impor-se de uma obrigação de fazer, não se há de cogitar de industrialização nem de equiparação do encomendante a industrial, para fins de sujeição ao IPI.

(556) *Sujeição Passiva Tributária*, p. 260-264.

(557) *Destinatário Legal Tributário*, in RDP n. 30, p. 271-279. Curso de Direito Tributário, p. 108-111.

Nacional, para só depois verificar como se nos apresentam tais figuras na legislação do IPI. Preceitua aquele artigo: "Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação"

Já detínhamos uma noção da figura do responsável como alguém que não reveste a condição de contribuinte, isto é, alguém que não tenha uma relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário, por força do que dispõe o artigo 121 do Código, antes examinado. Soma-se agora, entretanto, um dado de fundamental significado: além de ser nomeado por lei, o artigo 128 prescreve a imprescindível vinculação do responsável com o evento narrado na hipótese de incidência tributária; não de forma direta, é óbvio, mas nunca totalmente alheio àquela ocorrência.

A Lei n. 4.502/64 trata dos responsáveis no artigo 35, II, denominando-os, contudo, "contribuintes substitutos". Contribuintes não são, por falta-lhes aquela intimidade com o fato jurídico tributário que só é própria dos que o praticaram, dos que, em termos do IPI, realizaram as operações com produtos industrializados. Quanto a substitutos, cremos perfazer a adoção da velha teoria do saudoso RUBENS GOMES DE SOUSA sobre a sujeição passiva indireta por substituição<sup>558</sup>, que não enseja, a bem da verdade, diligências realmente jurídicas, porque, como anotou ALFREDO AUGUSTO BECKER, "o fenômeno da substituição opera-se no momento político em que o legislador cria a regra jurídica"<sup>559</sup>, sendo portanto pré-jurídico. Fiquemos, pois, com a terminologia *responsáveis* aliás preferida em todas as regulamentações deste imposto<sup>560</sup>.

Há duas hipóteses de responsabilidade previstas no artigo 35, II, da Lei n. 4.502/64, a saber: "a) o transportador - com relação aos produtos tributados que transportar desacompanhados da documentação comprobatória de sua procedência"; e "b) qualquer possuidor - com relação aos produtos tributados cuja posse mantiver para fins de venda ou industrialização, nas mesmas condições da alínea anterior".

Examinemos ambos os casos de responsabilidade do IPI com estribo naquele critério da vinculação indireta do responsável com o fato jurídico tributário (Código Tributário Nacional, artigo 128), tendo em mente que o fato tributário deste imposto consiste no acontecimento real da descrição normativa do realizar operações jurídicas que provoquem a saída de produtos industrializados do estabelecimento industrial. Invertamos a ordem, começando pelo possuidor de produtos sem documentação, e veremos abrirem-se duas possibilidades: ou o possuidor é o primeiro adquirente do produto, e neste caso participou daquela operação jurídica, verificando-se a demandada vinculação; ou o possuidor não é o primeiro adquirente, e então não haverá vinculação alguma com o fato jurídico tributário original.

(558) *Compêndio de Legislação Tributária*, p. 93.

(559) *Teoria...*, op. cit., p. 505.

(560) Os responsáveis definidos na Lei n. 4.502/64 foram contemplados nos Regulamentos do IPI aprovados pelos Decretos números 87.981/82, art. 23, I e II; 83.263/79, art. 127, I e III; 70.162/72, art. 58, I e II; e 61.514/67, art. 54, I e II.

Já para o transportador de produtos, quando também à míngua de documentação, simplifica-se a análise: a menos que o transporte seja feito pelo próprio industrial ou pelo próprio adquirente, nunca terá tido parte o transportador na operação jurídica que determinou a saída dos produtos, inexistindo uma vez mais a requerida ligação com o sucesso.

As situações de responsabilidade em que estiver ausente o vínculo em apreço deixam de constituir, de plano, situações de responsabilidade tributária. E a pessoa apartada do fato jurídico tributário está à margem da hipótese de incidência do tributo e à margem do conteúdo da atribuição constitucional de competência tributária, donde se conclui, a todas as luzes, que sua relação com o sujeito ativo nada tem de tributária.

A mais racional explicação deste vínculo, feito o registro da posição discorde de MARÇAL JUSTEN FILHO<sup>561</sup>, encontramos em PAULO DE BARROS CARVALHO, para quem existe aí uma relação jurídica sancionatória, pela qual se aplica um castigo administrativo a alguém que deixou de cumprir certo dever que lhe fora, explícita ou implicitamente, atribuído pelo ordenamento; como, por exemplo, colaborar com o fisco na exigência formal da emissão de documento fiscal por parte de quem lhe faz a venda ou lhe entrega os produtos para transporte. Tal penalidade não é débito tributário, embora coincida com o seu valor e satisfaça o sujeito ativo, que dá por extinto aquele débito; restando, no entanto, para este terceiro (possuidor ou transportador), o caminho do ressarcimento, garantido pelo direito privado<sup>562</sup>.

Há outras previsões legais de responsabilidade por este imposto, tais como a do responsável pela mudança da destinação do produto que condicionava a isenção (Lei n. 4.502/64, art. 9º, § 1º), a da empresa comercial exportadora (Decreto-Lei n. 1.248, de 29.11.72, art. 5º), a do possuidor de cigarros nacionais destinados à exportação (Decreto-Lei n. 1.593, de 21.12.77, art. 18), etc; hipóteses que, dados os limites deste trabalho, nos furtaremos de examinar.

Quase ao cabo dessas considerações, recordemos o proceder habitual dos estudiosos que se dedicaram ao exame do IPI, freqüentemente concedendo atenção à figura do dito contribuinte de *facto* (adquirente dos produtos industrializados), além da do contribuinte de *jure* (estabelecimento industrial). Já tocamos na classificação logo no subcapítulo inicial (1.1), increpando-a de extrajurídica. Concedamos-lhe, porém, um instante mais, de modo a frisar sua extrajuridicidade.

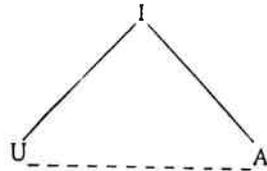
É na Lógica dos Predicados que deparamos o tema da Teoria das Relações, também conhecido por Lógica dos Predicados Poliádicos, e com este tema a possibilidade de bem iluminar a questão, mostrando que entre a União e o adquirente dos produtos industrializados não existe mais do que um produto relativo de relações. PAULO DE BARROS CARVALHO, que além de um modelo de jurista é também um lógico modelo, ensina: "... o produto relativo R/S se estabelece entre 'x' e 'y' se houver uma terceira pessoa - 'z' - tal que 'x' é marido de 'z' e 'z' é filha de 'y'. Na hipótese, o produto relativo R/S indica a relação 'ser genro de'"<sup>563</sup>.

Trazendo a noção lógica para o âmbito jurídico do IPI, teríamos:

(561) *Sujeição...*, op. cit., p. 287-299.

(562) *Curso...*, op. cit., p. 218-223.

(563) *Teoria das Relações*, p. 14-15



Onde, I= Industrial, U= União e A= Adquirente.

A relação I/A foi estabelecida por um contrato de compra e venda, digamos, pelo qual I transferiu para A produtos de sua industrialização – trata-se, é claro, de uma relação jurídica. Tal relação, por corresponder àquela descrita no suposto normativo do IPI, determinou a instalação de um segundo vínculo – a relação U/I – relativa ao IPI devido pelo industrial à União; também esta uma relação jurídica, e mais: tributária. Essas duas relações – I/A e U/I – determinam um produto relativo: a relação U/A. Que pode inclusive aproximar U e A, na eventualidade de U, por exemplo, desejar investigar os detalhes da compra e venda efetuada (relação I/A), com o fito de precisar seus reflexos na obrigação tributária (relação U/I).

Ponha-se grifo, no entanto, em dois dados: enquanto as relações I/A e U/I são jurídicas, a relação U/A, apesar de lógica, permanece estranha ao mundo jurídico; e outro – a relação jurídica tributária é uma só – U/I – da qual não participa, em momento algum, a figura de A, que corresponde ao chamado *contribuinte de fato*<sup>564</sup>.

Dai a conclusão a que, há muito, já chegara PAULO DE BARROS, olhando exatamente para o IPI: “Como realidade jurídica, entanto, inexistente a figura do contribuinte de fato, eis que não integra a relação jurídica tributária, sendo por isso, irrelevante, desde o nascimento do vínculo obrigacional até a extinção do crédito tributário”<sup>565</sup>.

E encerrando, um lembrete só quanto à relevância do **Princípio da Capacidade Contributiva** (Constituição, art. 145, § 1º), no que tange à determinação do sujeito passivo tributário.

## 5.3 O CRITÉRIO QUANTITATIVO

### 5.3.1 Base de Cálculo

#### 5.3.1.1 Imprescindibilidade

Antes de tudo, avivemos na reativa, por um curto intervalo, as respeitáveis funções desta entidade tributária: colaborar na determinação da dívida (objetiva), dimensionar o fato jurídico (mensuradora) e afirmar, confirmar ou infirmar o critério material da hipótese de incidência tributária (comparativa). Avivamento que se deve estender à participação da base de cálculo naquele binômio identificador do tributo, de par com a hipótese de incidência tributária, do que se deduz a sua característica de imprescindibilidade. Ambas questões de que já cuidamos atrás, item 3.3.3.

(564) ORLANDO DA SILVA LEITE JÚNIOR fez aplicação lógica semelhante à relação jurídica do IVVC, obtendo análogos resultados, em sua excelente dissertação de mestrado – *A Regra-Matriz do IVVC: sua textualidade*, p. 51-52.

(565) Introdução ao Estudo do Imposto sobre Produtos Industrializados (*sic*), in RDP n. 11, p. 83.

Façamos saliente, ainda uma vez, aquela terceira função da base de cálculo, no cotejo com o núcleo do antecedente normativo, valendo-nos das palavras do jurista espanhol JUAN RAMALLO MASSANET

“ lo que debe entenderse por congruencia se habla de que la base, respecto del hecho imponible, debe estar ‘estrechamente entroncada’ (Sáinz de Bujanda) o ‘identificada’ (Sáinz de Bujanda, Ferreira, Araújo Falcão), que debe guardar ‘pertinencia’ o ‘inherencia’ (Araújo Falcão) y ‘adecuación’ (Cortes), que debe estar vinculada ‘directamente’ (Blumenstein, Jarach)”<sup>566</sup>

Noção que GERALDO ATALIBA resume, com a força e o vigor que lhe são característicos: “Que estiver a base impositiva, aí estará a materialidade da hipótese de incidência...”<sup>567</sup>

Da superior relevância da sua função comparativa e, fundamentalmente, da sua participação, ao lado da hipótese de incidência, naquele critério constitucional para determinar a natureza jurídica do tributo, deriva, para a base de cálculo, com ares de irrecusabilidade, sua condição constitucional de absolutamente indispensável.

Posto o que, cabe olhar para o Direito Positivo, nos cancelos do IPI, e em especial para os produtos das indústrias de bebidas.

Há um primeiro grupo de bebidas, para o qual a Lei n. 7.798, de 10.07.89, artigo 1º e anexo I, instituiu uma sistemática de classes de valores: vinho, vermute, uísque, cachaça, gim, vodka, licor, aperitivo, batida, *steinhager*, etc. O fabricante de tais produtos presta informações relativas a suas características e preços de venda (art. 2º, § 2º), e, com base nessas informações, o Ministro da Fazenda é que promove o enquadramento dos produtos nas respectivas classes (art. 2º, *caput*). Periodicamente são publicadas tabelas, que apontam, de acordo com as classes em que foram enquadradas as bebidas, o valor em cruzeiros a ser pago, a título de IPI.

E temos um segundo grupo de bebidas, para o qual a mesma lei, no seu artigo 3º, autorizou o executivo a estabelecer classes de valores; facultade de que este veio a valer-se através do Decreto n. 97.976, de 18.07.89: águas minerais, refrigerantes, refrescos e cervejas de malte. Independentemente de qualquer informação dos industriais desses produtos, são renovadas mensalmente as tabelas de valores, que indicam, em cruzeiros, o quanto de IPI deve ser pago em relação a cada um deles.

Em ambas as hipóteses, não há que se falar em medida das proporções do fato, nem em comparação com o núcleo da hipótese, nem no binômio identificador, porque simplesmente inexistente base de cálculo, consubstanciando-se verdadeiro tributo fixo. Ora, da aludida imprescindibilidade constitucional da base de cálculo decorre, por óbvio, a irretorquível inconstitucionalidade de sua ausência. Na discriminação perpetrada contra esses contribuintes e na arremetida frontal contra o Texto Magno, identifiquem-se ainda as violações aos supernos princípios da Legalidade (Constituição, arts. 5º, II e 150, I), da Igualdade (Constituição, arts. 5º, *caput* e 150, II) e da Capacidade Contributiva (Constituição, art. 145, § 1º)<sup>568</sup>.

(566) *Hecho Imponible y Cuantificación de la Prestación Tributaria*, in RDT n. 11/12, p. 31.

(567) IPI – Hipótese de Incidência, in *Estudios y Pareceres de Derecho Tributario*, v. 1, p. 6.

(568) Muito próximo é o entendimento de ALBERTO XAVIER, examinando legislação anterior, mas similar àquela ora posta sob consideração. Consulte-se, do autor: *A Tríplex Inconstitucionalidade do IPI Fixo sobre Bebidas* (Decreto-Lei n. 2.444/88), in *Temas de Direito Tributário*, p. 95-115.

### 5.3.1.2 Conceito Normativo

Voltando-nos para o IPI, e para as operações com produtos industrializados que deixam os respectivos estabelecimentos industriais, deparamos a base de cálculo ou o valor tributável do artigo 14, II, da Lei n. 4.502/64, na redação do artigo 15 da Lei n. 7.798, de 10.07.89: "... o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial"; a que o parágrafo 1º adiciona o esclarecimento: "o valor da operação compreende o preço do produto, acrescido valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo tribuinte ao comprador ou destinatário". Temos a regra, em essência, no artigo 47, do Código Tributário Nacional.<sup>569</sup>

Além do preço do produto que, à evidência, compõe o valor da operação, como despesa de caráter principal, adicionam-se ainda as despesas acessórias, para não da total compostura da base de cálculo. Tais despesas acessórias são entendidas fisco federal como "outros gastos necessários à realização da operação, como n frete, seguro, juros, despesas com carga, descarga, despacho, encargos portos e outras que tais" (Parecer Normativo CST n. 341/71); das quais a despesa de porte mereceu referência na própria lei.

Dentre os questionamentos que se lhe opõem, consideremos, por freqüente, o vo ao ICMS, dando ouvidos a JOSÉ CARLOS GRAÇA WAGNER, que contesta a inclusão desse imposto na base de cálculo do IPI:

"... sendo o ICM (hoje ICMS), um ônus da operação de circulação, embora componha o preço constante da nota fiscal, não é um valor referente à operação industrial... As despesas de circulação, posteriores à industrialização, não compõem o valor da industrialização e, portanto, não se incluem na base de cálculo do IPI, em razão da natureza jurídica deste. Se a lei expressamente determinasse a inclusão do ICM (hoje ICMS) na base de cálculo do IPI estaria alterando a operação por ele tributada e não seria imposto sobre a produção de mercadorias mas imposto sobre a circulação de produtos industrializados" (esclarecemos, nos parênteses)<sup>570</sup>.

Talvez dispensável qualquer reflexão acerca da improcedência do comentário que, inicialmente pela sua conclusão e à vista do que já desenvolvemos e concluímos até candidata-se ao suicídio científico. Senão, vejamos. Toda a preocupação do autor recai-se ao ressaltar que o ICMS não se relaciona com a industrialização, e assim não haver cálculo do IPI sobre o seu valor, já que o IPI seria um imposto sobre a industrialização. Ao trabalharmos o conceito constitucional do critério material da hipótese do IPI (item 4.1.1 anterior), advenimos quanto a esta visão, muito comum, por nós adotada; e apresentamos o IPI como um imposto sobre operações, aqui a ênfase, e condições jurídicas que provocam a saída de produtos industrializados do estabelecimento industrial, em transferência do domínio (item 4.1.2 retro); além de frisar a visceral

Antes da Lei n. 7.798/89, o artigo 14 da Lei n. 4.502/64 falava de "preço da operação", enquanto o Código Tributário Nacional aludia ao "valor da operação", cláusula de maior abrangência, segundo concluiu o antigo Tribunal Federal de Recursos, na AMS n. 92.263-RS (DJ de 20.10.83) - Lex-Jurisprudência do Tribunal Federal de Recursos, n. 23, p. 209. Hoje, com o advento da nova redação, desapareceu a diferença.

Imposto sobre Produtos Industrializados - Sistemática, in Curso de Direito Tributário, p. 263

intimidade de que privam o IPI e o imposto que onera as operações de circulação de mercadorias (item 4.1.3 precedente).

Ora, a conclusão de GRAÇA WAGNER - admitido o ICMS na base de cálculo do IPI, este seria um imposto sobre a circulação de produtos industrializados - que pretendeu ser absurda para validar a sua premissa, é exatamente a nossa premissa, que pela rígida conformidade constitucional (item 4.1.1) inquina de invalidade e absurdidade a tese alheia.

O ponto da discórdia, facilmente identificável, está na determinação do âmbito do critério material da hipótese de incidência tributária do IPI, e só existe um caminho seguro para descobri-lo: aquele traçado pela Lei das Leis ao estabelecer a competência tributária. Buscamos honestamente trilhá-lo com fidelidade e rigor científicos (item 4.1.1 - Conceito Constitucional).

A jurisprudência do antigo Tribunal Federal de Recursos é pacífica na adoção do entendimento que esposamos<sup>571</sup>.

Um raciocínio confirmatório: se o montante do ICMS integra o valor da operação (Decreto-Lei n. 406/68, art. 2º, I e § 7º)<sup>572</sup> e se este valor é a base de cálculo do IPI, axiomático é o cálculo deste imposto sobre aquele<sup>573</sup>.

No valor da operação, sobre o qual se efetua o cálculo do IPI, devem ainda estar incluídos os descontos, diferenças ou abatimentos concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente (Lei n. 4.502/64, art. 14, § 2º, na redação da Lei n. 7.798/89), no que esta última versão redacional inovou quanto à de origem, que só incluía na base de cálculo os descontos concedidos sob condição.

E cremos que inovou mal, pois onde não lhe era dado fazê-lo. Ao incluir na base de cálculo do IPI os descontos incondicionais, aqueles em que inexistia uma "... cláusula que subordina o efeito do ato jurídico a evento futuro e incerto" (Código Civil, art. 114), promoveu-se a ampliação de sua base e a consequente majoração do tributo. Ora, a Lei n. 7.798/89 originou-se da Medida Provisória n. 69/89, à qual falecia aptidão para tal providência. Se ao tempo da Carta de 1967/1969 era lícito ao Executivo, sob determinadas circunstâncias, alterar a base de cálculo do IPI (art. 21, V e I), hoje somente ao Legislativo cabe tal medida, pelo comando não excepcionado do Princípio da Estrita Legalidade Tributária (art. 150, I).

(571) Entre outros, os acórdãos nas Apelações Cíveis n. 56.988-SP (relator Min. ARMANDO ROLLEMBERG), n. 82.929-SP (relator Min. TORREÃO BRAZ), n. 85.363-SP (relator Min. TORREÃO BRAZ), n. 88.101-SP (relator Min. ARMANDO ROLLEMBERG), n. 92.507-SP (relator Min. MIGUEL FERRANTE) e n. 89.583-SP (relator Min. MIGUEL FERRANTE). Neste último, aliás, o relator aprecia a opinião de GRAÇA WAGNER, para concluir: "A tese, embora respeitável, não vem merecendo a acolhida dos tribunais" - Lex-Jurisprudência do Tribunal Federal de Recursos, n. 50, p. 54 e n. 57, p. 90-91. Por equidade, mencione-se decisão em sentido contrário do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, na Apelação Cível n. 3.974 (relatora Juíza LÚCIA FIGUEIREDO) - (DJ SP de 18.05.92) - Repertório IOB Jurisprudência, n. 12/92, p. 219.

(572) A inclusão do próprio ICMS na sua base de cálculo "... torna a alíquota real superior à nominal", para ALCIDES JORGE COSTA, O ICM na Constituição e na Lei Complementar, p. 158; e significa "... um aumento disfarçado de alíquota, pela via de artificial elevação de sua base de cálculo", para ORLANIDO DA SILVA LEITE JUNIOR, A Regra-Matriz do IVVC: sua atualidade, p. 172, que encontra suporte em manifestação do Min. CARLOS MÁRIO VELLOSO, em julgado do antigo Tribunal Federal de Recursos.

(573) Entendemos irreprochável o ponto de vista da Administração Tributária Federal a respeito - Pareceres Normativos CST números 39/70 e 341/71.

Medida Provisória, bem o sabemos, não é lei; tanto que o legislador constitucional precisou atribuir-lhe tal força, em caráter temporário (Constituição, art. 62). Oportuno recordar a conclusão que já sacara GERALDO ATALIBA ao tempo do antecessor de tais medidas, o decreto-lei: "Quando a Carta Constitucional exige lei para a disciplina de determinado assunto... não pode aquela (disciplina) ser dada por decreto-lei (hoje, medida provisória)... Quando, pois, o texto constitucional expressamente fizer referência à lei, não pode o decreto-lei (hoje, medida provisória) suprir a sua ausência..." (adaptamos)<sup>574</sup>.

Além de atentar contra a Legalidade, tal atitude investe contra os Princípios da Anterioridade Tributária (Constituição, art. 150, III, b), da Segurança Jurídica (art. 5º, caput), da Tripartição de Funções (arts. 2º e 60, § 4º, III) e da República (arts. 1º, 34, VII, a; e 60, § 4º, II). Por isso, e infelizmente, estávamos com a razão quando divisávamos, nas medidas provisórias, em matéria tributária, uma "perspectiva de violação de princípios constitucionais", questionando-nos inclusive quanto à "timidez da denominação 'perspectiva', quando se trata de fato iminente se já não plenamente consumado"<sup>575</sup>.

Também RUY BARBOSA NOGUEIRA contesta a alteração em tela, embora por razões diversas<sup>576</sup>.

Já no tocante às operações de reimportação de produtos industrializados brasileiros, inobstante falar a lei em produtos de procedência estrangeira, genericamente, a base de cálculo do IPI será "o valor que servir de base, ou que serviria se o produto tributado fosse, para o cálculo dos tributos aduaneiros, acrescido do valor destes e dos ângios e sobretaxas cambiais pagos pelo importador" (Lei n. 4.502/64, art. 14, I, b; e Código Tributário Nacional, art. 47, I).

A base de cálculo do Imposto de Importação, primeira parcela da base de cálculo do IPI na importação, foi estabelecida pelo Decreto-Lei n. 37/66 (art. 2º, II; na redação do Decreto-Lei n. 2.472/88, art. 1º) como "o valor aduaneiro", a ser apurado de conformidade com as normas do GATT. O Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT - General Agreement on Tariffs and Trade), de que o Brasil é signatário desde 1947, e posto em vigência entre nós no ato seguinte (Lei n. 513, de 30.07.48), previa a adoção do "valor para fins alfandegários" das mercadorias importadas (art. VII). Este dispositivo foi objeto do Acordo sobre Implementação do Artigo VII do GATT (Código de Valoração Aduaneira), assinado pelo Brasil em 1979; aprovado pelo Congresso Nacional através do Decreto Legislativo n. 9, de 08.05.81; e promulgado pelo Decreto n. 92.930, de 16.07.86, que fixou em 23.07.86 a data de sua entrada em vigor. Desde este termo, portanto, a base de cálculo do Imposto de Importação, parte integrante da base de cálculo do IPI na importação, passou a ser o valor aduaneiro definido no GATT. Confirmações do exposto são encontradas no Regulamento Aduaneiro (arts. 89, II e 90).

(574) O Decreto-Lei na Constituição de 1967, p. 73.

(575) JOSÉ ROBERTO VIEIRA, em tese apresentada no V Congresso Brasileiro de Direito Tributário (São Paulo, 1991). Princípios Constitucionais e Perspectivas de Violação em Matéria Tributária, in Princípios Constitucionais Tributários - Aspectos Práticos - Aplicações Concretas, p. 227.

(576) IPI - Porque os Descontos, Diferenças e Abatimentos Incondicionais ou Definitivos não podem ser incluídos na Base de Cálculo do IPI, in Direito Tributário Atual, v. 10, p. 2781-2796.

Tome-se a oportunidade para afastar a errônea instaurada pelo artigo 98 do Código Tributário Nacional, que pretendeu consagrar a primazia hierárquica dos tratados internacionais sobre tributos na ordem jurídica nacional, relegando ao oblivio as normas constitucionais pertinentes, segundo as quais a competência para celebrar tais atos é privativa do Presidente da República, ficando ele sujeito a referendo do Congresso Nacional (art. 84, VIII). Trata-se de competência congressual exclusiva, por isso exercida através de Decreto Legislativo (arts. 49, I e 59, VI), ato que introduz suas disposições no Direito Positivo brasileiro, e que descansa no mesmo patamar de hierarquia das leis ordinárias. É das melhores, no tópico, nossa companhia científica: GERALDO ATALIBA<sup>577</sup>, PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>578</sup> e SACHA CALMON NAVARRO COELHO<sup>579</sup>, por exemplo. Outra seria a realidade jurídica se aquela prevalência fosse constitucional, como leciona JOSÉ FRANCISCO REZEK<sup>580</sup>. E também a posição do Supremo Tribunal Federal<sup>581</sup>.

Além da base de cálculo do Imposto de Importação, ainda teríamos o valor do próprio tributo aduaneiro compondo a base de cálculo do IPI vinculado à importação, segundo os atos legais já referidos. Todavia, nossa óptica restringe a incidência do IPI apenas às reimportações de produtos industrializados brasileiros, operações em que reputamos incabível o Imposto de Importação (item 4.1.6 anterior - O IPI na Importação); logo, impossível, sob esse ângulo, a adição desta segunda parcela à base de cálculo do IPI, pela sua inexistência devida. Esta inexistência, contudo, constitui conclusão da Ciência do Direito, com a qual muitas vezes, sabemos, a literalidade do Direito Positivo não guarda consonância. Quando obedecida gramaticalmente a ordem do Decreto-Lei n. 37/66, que determina, em certos casos, a tributação da mercadoria nacional reimportada como se estrangeira fosse, aí sim teríamos o Imposto de Importação, embora ao preço de uma inconstitucionalidade vitanda.

Por fim, os ângios e sobretaxas cambiais, últimos componentes da base de cálculo do IPI na importação, que o Regulamento chama de *encargos cambiais* (art. 63, I, a) e que WALDEMAR DE OLIVEIRA explica não ter hoje aplicação, invocando modificações na política cambial e dizendo "superada a época das licitações e das categorias especiais"<sup>582</sup>.

Nas operações de que decorre a saída de produtos industrializados de estabelecimentos industriais, a base cleita para o cálculo do IPI, o valor da operação, parece-nos não só dimensionar adequadamente o fato jurídico tributário, mas confirmar por inteiro o critério material da hipótese, o que, aliado ao seu desempenho aritmético de quantificação da dívida, consubstancia o atendimento integral às funções de uma base de cálculo.

De igual modo, nas operações de reimportação de produtos industrializados brasileiros, cremos que a base de cálculo do IPI, além de sua função aritmética, mede

(577) Prefácio, in OSIRIS DE AZEVEDO LOPES FILHO, Regimes Aduaneiros Especiais, p. 10-11

(578) Curso..., op. cit., p. 62.

(579) Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário, p. 290.

(580) Direito Internacional Público, p. 103-107

(581) RE n. 80.004, in RTJ n. 83, p. 809-848. Mencione-se as manifestações contrárias dos Ministros ILMAR GALVÃO e CARLOS MARIO VILLOSO, em julgamento do Superior Tribunal de Justiça, no RE n. 1.966-SP (DJ de 16.04.90) - Lex - Jurisprudência do STJ e dos TRFs, n. 12, p. 161-164

(582) O Novo Regulamento do IPI, p. 56

com precisão o fato tributário e confirma o critério material do suposto, excluída a parcela relativa ao Imposto de Importação, que entendemos descaber

### 5.3.1.3 O IPI na Importação

Já vimos subtítulo idêntico neste estudo, folhas atrás, quando esquadriávamos o critério material da hipótese de incidência tributária do IPI (item 4.1.6). Expusemos, na oportunidade, que, exceção feita às reimportações de produtos industrializados brasileiros, apropriadamente sujeitas ao IPI, todas as importações outras fogem-lhe ao alcance, defesas que estão à sua incidência, em face da hipótese do Imposto de Importação. Assim, aplicando o critério da hipótese de incidência tributária para identificar o tributo (Código Tributário, art. 4º), concluímos pelo caráter de adicional do Imposto de Importação, ostentado pelo IPI que grava as operações de importação de produtos estrangeiros. Lavramos advertência, porém, quanto à necessária simultaneidade de um segundo critério do binômio que tipifica uma figura tributária, a base de cálculo; e comprometemo-nos a aplicá-lo. É o que passamos a fazer.

Para fora de dúvida que a importação de produtos industrializados estrangeiros (materialidade do pseudo IPI) está, por todos os lindes, perfeitamente contida na importação de produtos estrangeiros (materialidade do Imposto de Importação); inexistindo aqui duas hipóteses de incidência, mas tão somente uma, de índole inegavelmente aduaneira, porque a mais ampla das duas materialidades. Um segundo acionamento desta mesma hipótese, se realizado por outra esfera de governo, constitui invasão de competência, se promovido pela mesma, constitui tributação adicional, ainda que sob o disfarce desajeitado de IPI.

Mas para que tal asserção ganhe foros de irrefutável, resta verificar se a base de cálculo do chamado IPI corresponde à do Imposto de Importação. Acabamos de ver, no item anterior, que a base de cálculo do IPI, quanto aos produtos de procedência estrangeira, é composta de três parcelas: a base de cálculo do Imposto de Importação, o próprio Imposto de Importação e os encargos cambiais. Mesmo descartando esta última parcela, por superada, permanece o valor do imposto aduaneiro como elemento aparentemente distintivo da base de cálculo do Imposto de Importação.

Não obstante, cuidemos por um momento da figura do adicional. Como se determina sua existência, em termos tributários? Acreditamos que a resposta deva fluir em dois momentos sucessivos.

E atribuímos a responsabilidade do primeiro deles a AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO: "*Quem tem competência para exigir um imposto com a alíquota que entender conveniente, necessariamente poderá aumentar a alíquota desse imposto ou, o que a tanto equivale, criar um imposto idêntico incidente sobre a mesma hipótese: em um como no outro caso ocorre nada mais do que a majoração do tributo*" (sic)<sup>583</sup>. Um outro imposto idêntico sobre a mesma hipótese implica, naturalmente, a mesma base de cálculo. Eis que, se tanto o Imposto de Importação como este suposto IPI são calculados sobre a mesma base do primeiro, teremos no segundo, como mostra AMÍLCAR, a majoração do primeiro, ou, em outras palavras, teremos no segundo (IPI) um adicional do primeiro (Imposto de Importação)

(583) Sistema Tributário Brasileiro: discriminação de rendas, p. 105-106

Convidamos agora CLEBER GIARDINO para, numa outra etapa, explorar a mesma idéia do adicional tributário:

*"Cogita-se também da existência de um adicional quando a legislação tributária prevê uma incidência a mais em que se toma como base de cálculo não mais a mesma base pela qual foi calculado o tributo principal mas, isto sim, o próprio 'quantum' do tributo devido... Nesse caso, é devido um outro tributo calculado mediante aplicação de uma alíquota determinada sobre o 'quantum' daquele primeiro tributo"* (grifamos).

Ora, GIARDINO está fazendo menção exatamente àquela segunda parcela da base de cálculo do IPI na importação, o valor do próprio tributo aduaneiro. Na mesma linha, RUBENS GOMES DE SOUSA e GERALDO ATALIBA<sup>584</sup>.

E por que cassar-lhe a palavra quando a usava com tanto acerto?

*"O que nos parece no caso versado na questão é que essas duas situações em que a doutrina vê a presença de adicional se somam, posto que o IPI incide não apenas sobre a mesma base de cálculo do imposto de importação como igualmente incide sobre o próprio 'quantum' do Imposto de Importação. Então seria um adicional não por uma exclusiva razão, mas por duas: numa primeira visão a base de cálculo seria a mesma pela qual se apurou o 'quantum' devido no caso de Imposto de Importação e numa segunda visão seria o próprio 'quantum' do Imposto de Importação"* (grifamos)<sup>585</sup>.

Al está, inquestionável, a demonstração de que o cálculo deste pretense IPI sobre o valor do imposto aduaneiro não descaracteriza a base de cálculo de um adicional deste último, senão pelo contrário, dá-lhe plena certeza.

É PÉRSIO DE OLIVEIRA LIMA, na mesma oportunidade em que se pronunciava GIARDINO, quem faz o diagnóstico competente: "*Esse é um 'bis-in-idem' e é pacífico na doutrina que isso pode ser feito e não configura uma bitributação ilegítima*"<sup>586</sup>. Quanto à legitimidade do bis-in-idem, entre tantos, lembrem-se AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO<sup>587</sup> e AIRES FERNANDINO BARRETO<sup>588</sup>. Recorde-se também, com ATALIBA, a jurisprudência norte-americana "*Ido bem posta*": "*quem pode tributar uma vez, pode tributar duas, três vezes e assim por diante*"<sup>589</sup>. E fechemos o raciocínio com o pronunciamento coalescente de PONTES DE MIRANDA, ao versar a dupla tributação: "*... não bitributou - aumentou o imposto. Quem pode decretar uma vez pode decretar duas ou mais vezes*" (sic)<sup>590</sup>.

Preservada a restrita faixa de incidência do IPI sobre os produtos industrializados brasileiros objeto de reimportações, anuncie-se peremptoriamente a impro-

(584) GERALDO ATALIBA, Taxa de Melhoramento dos Portos (TMP) - Caráter Tributário, in Estudos e Pareceres de Direito Tributário, v. 2, p. 128-130; que transcreve citação concorde de RUBENS GOMES DE SOUSA.

(585) Imposto sobre Produtos Industrializados - Assembléia, in Curso de Direito Empresarial, v. II, p. 165.

(586) Imposto... - Assembléia, op. cit., p. 166.

(587) Sistema..., op. cit., p. 50 e 105-106.

(588) Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais, p. 84.

(589) Apud GERALDO ATALIBA, Taxa, op. cit., p. 129 No original inglês: "who can tax once, can tax twice, three times and so on"

(590) Comentários à Constituição de 1967 com a emenda n. 1 de 1969, t. II, p. 386

priedade da submissão de quaisquer outras importações a este imposto. Quando tal se dá, compreenda-se aí, por força da cabal identidade da hipótese de incidência tributária e da base de cálculo, não IPI, mas decisivamente um sobre-imposto de importação; não IPI, mas inapelavelmente um adicional do tributo aduaneiro.

#### 5.3.1.4 Princípio da Não Cumulatividade

A regra da não cumulatividade do IPI está alçada a nível constitucional: "O imposto previsto no inciso IV: ...será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores" (art. 153, § 3º, II). Didaticamente, prescreve o Código Tributário Nacional, artigo 49: "O imposto é não cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados". O mandamento da Carta Suprema encontra realização prática, portanto, no sistema de crédito pelas matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos, e débito pelos produtos finais que deixam o estabelecimento, num cômputo que se faz por conta corrente periódica.

Em interessante estudo de 1980 sobre o diferimento do antigo ICM<sup>591</sup>, em certo passo repetido por um exame crítico do mesmo imposto, do ano subsequente<sup>592</sup>, GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO apreciam judiciosamente a tão decantada condição daquele gravame de constituir imposto sobre o valor agregado, como resultante da adoção do Princípio da Não Cumulatividade. E como este princípio projeta-se com vigor também pela legislação do IPI, tornando-o de igual modo propalado como tributo sobre o valor acrescido, impende abordar o tema, com o fito de bem situá-lo em relação à base de cálculo do imposto, que é agora alvo de nossas especulações.

Aqueles juristas relembram as constantes comparações do imposto brasileiro com o IVA italiano e com a TVA francesa, para admitir que o ônus econômico sofrido pelo contribuinte europeu está razoavelmente próximo daquele que é imposto a nós, mas para em seguida negar nisto algum motivo de classificação do ICM (e também do IPI, diríamos) como imposto sobre o valor adicionado. Ora, o tributo é uma realidade complexa e multifacetada que se presta às mais diversas indagações históricas, psicológicas, sociológicas, políticas, econômicas, jurídicas, etc - mas decerto que uma medida comparativa da carga econômica não pode ser tomada como argumento jurídico de classificação.

O imposto sobre o valor agregado caracteriza-se juridicamente como tal por incidir efetivamente sobre a parcela acrescida, isto é, sobre a diferença positiva de valor que se verifica entre duas operações em seqüência, alcançando o novo contribuinte na justa proporção do que ele adicionou ao bem. Não é o caso do IPI ou do ICMS, que gravam o valor total da operação. E por nítido, diferente não quadraria ser: se entre as funções da base de cálculo desponta relevante a de mensurar o fato jurídico tributário, e se este só pode ser, nos termos do critério material da hipótese do IPI, uma operação com produtos industrializados, evidente que outra não seria a base de cálculo senão o valor desta operação como um todo, não e que nela foi acrescentado em relação à anterior, sob pena de se ver descumprida aquela primordial função dimensionadora.

(591) I.C.M. - Diferimento (Estudo Técnico-Prático), Estudos e Pareceres n. 1.

(592) Exame crítico dos Principais Equívocos em torno do ICM, in RDT n. 17/18, p. 77-85

O Princípio da Não Cumulatividade, conquanto hábil para fazer do nosso IPI um tributo economicamente similar àqueles estrangeiros, não tem o dom de transformar a natureza jurídica do tributo, fazendo-o o que não é. E isto se dá porque a diretriz constitucional da compensação do imposto das operações anteriores só irá gerar efeitos em momento posterior ao do desempenho da base de cálculo.

Perlustrando o mesmo tema, com olhos postos no antigo ICM, e descobrindo idêntico resultado, PAULO DE BARROS CARVALHO identifica a boa companhia em que se encontra: além de GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, HAMILTON DIAS DE SOUZA, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS e PAULO CELSO BERGSTROM BONILHA<sup>593</sup>; todos testemunhos quanto ao antigo ICM que, pela igual sistemática, conservam igual validade no âmbito do IPI.

Fosse o IPI um tributo sobre o valor acrescido e adequada seria a reflexão de FERNANDO A. BROCKSTEDT: "... numa venda de mercadoria abaixo do preço de custo, o contribuinte não teria, sequer, de debitar-se sobre o valor da saída... porque falaria o elemento financeiro do fato gerador (agregação de valor)..."<sup>594</sup> (sic). Argumento que, pela boa cepa, foi retomado por SOUTO MAIOR BORGES<sup>595</sup>.

Não basta, porém, assinalar o IPI como exação que juridicamente não fere o valor agregado. É imperativo ainda assaltar outra questão, intimamente ligada a esta, como causa a seu efeito: a exata posição do Princípio da Não Cumulatividade em relação à fenomenologia da incidência do IPI.

Tangenciamos o tema quando punhamos empenho em pintar um panorama do conseqüente da norma padrão dos tributos (item 3.3.3, supra), antecipando o pensamento de SACHA CALMON NAVARRO COELHO, que nos parece o mais feliz arauto dos que propugnam um regime de engorda da Conseqüência Tributária. Sem intrometer a regra da não cumulatividade na base de cálculo do IPI, SACHA CALMON, todavia, não crê existirem somente base de cálculo e alíquota no conseqüente normativo, para fins de quantificação, propondo a inclusão das já lembradas *adições e subtrações*, donde resulta também a inclusão do próprio princípio constitucional neste segmento da regra-modelo. É com energia e impetuosidade que o declara este professor, ao versar o antigo ICM: "Trilham por caminhos errados todos os que acham não integrar a norma jurídico-tributária do ICM o princípio da não cumulatividade. Integra sim, e integra a conseqüência"<sup>596</sup>.

A tese deita raízes na alegação de que há tributos sofisticados que exigem o concurso de outros dados, além da base de cálculo e da alíquota, para quantificar o de er tributário. Posto em confronto com a complexidade de tributos como o Imposto de Renda, seja das pessoas jurídicas ou das físicas, ou com o ICMS e o IPI, não se há de negar que o comentário aparenta ter visos de procedência. Mas, por igual, não se há de abrir-lhe os braços irresfletidamente, sob o prenúncio aziago de dar guarida a mais um daqueles "fundamentos óbvios" que arrepiaram ALFREDO AUGUSTO BECKER.

Divisamos duas possibilidades nestas operações relacionadas com a apuração do *quantum debeatur*, das quais o Imposto de Renda bem exemplifica a primeira.

(593) A Regra-Matriz..., op. cit., p. 371.

(594) O ICM (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias) (sic), p. 244.

(595) Lei Complementar Tributária, p. 160-161.

(596) Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária, p. 102.

Tenha-se em conta o Imposto de Renda das empresas, em que, estabelecida a receita líquida, diminuem-se os custos dos bens e serviços vendidos, obtendo-se o lucro bruto, ao qual se somam algumas parcelas, sendo deduzidas outras, inclusive as despesas operacionais, alcançando-se o lucro operacional e logo depois o lucro líquido do período-base; para daí proceder às adições, às exclusões e à compensação de prejuízos, só então determinando-se o chamado "lucro real", base de cálculo do tributo (Decreto-Lei n. 5.844, de 23.09.43, art. 43; Decreto-Lei n. 1.598, de 26.12.77, art. 6º; Lei n. 8.541, de 23.12.92, art. 2º; e Código Tributário Nacional, art. 44).

Os numerosos e intrincados passos para lograr a base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas constituem operações cronologicamente anteriores à mesma; e, em verdade, tais passos estão embutidos na base de cálculo, compondo-a em sua plenitude. Indubitavelmente descabido, nesta primeira hipótese, cogitar de algo mais, além da base de cálculo e da alíquota, para integrar o critério quantitativo da consequência tributária.

Há outra possibilidade, entretanto, representada por tributos como o ICMS e o IPI, nos quais é forçoso observar a sistemática da não-cumulatividade, abatendo-se do débito do imposto calculado no período de apuração os créditos relativos às entradas de mercadorias ou de insumos ocorridas no mesmo intervalo, só então surpreendendo o saldo devedor do período ou o saldo credor a ser transferido para o período seguinte; tudo por determinação do Estatuto Maior (arts. 155 § 2º, I; e 153, § 3º, II), obviamente prestigiado pela legislação infraconstitucional do ICMS (Decreto-Lei n. 406/68, art. 3º) e do IPI (Lei n. 4.502/64, art. 25, na sua última redação, conferida pelo Decreto-Lei n. 1.136, de 07.12.70, art. 1º, e pela Lei n. 7.798, de 10.07.89, art. 12; e Código Tributário Nacional, art. 49).

Neste caso, diversamente do que ocorre com o Imposto de Renda, os procedimentos, que da mesma forma envolvem respeitáveis complexidades, só terão lugar em atos posteriores à atuação da base de cálculo, permanecendo irretocável, uma vez mais, o critério quantitativo do consequente tributário.

SACHA CALMON tenta a redução ao absurdo da tese que exclui a não cumulatividade da regra-matriz de incidência, argumentando que tal caminho desembocaria no entendimento do crédito como direito renunciável do contribuinte, bem como impediria a sua consideração quando do lançamento de ofício<sup>597</sup>. Inevitável manifestar estranheza pela inteligência que aquele eminente professor da UFMG dá à tese, atribuindo-lhe reflexos que não só não a conspurcam, como evidenciam a fragilidade dos argumentos que se lhe opõem.

Senão, vejamos. Incontendível o fato da irrenunciabilidade do crédito por parte do sujeito passivo, e indisputável a necessidade de consideração do mesmo pelo sujeito ativo, ao lançar de ofício; pois se assim não fosse, o imposto voltaria a ser cumulativo, resultando fendido o imperativo constitucional. É o que confirma a legislação ordinária, seja na redação original da Lei n. 4.502/64, artigo 25 – "para efeito do recolhimento... será deduzido do valor resultante do cálculo: o imposto relativo às matérias primas, produtos intermediários e embalagens..." – seja na redação posteriormente estabelecida, que, se chega a mencionar um "direito de dedução" nos parágrafos, estatui inequivocamente no caput que "a importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saldos do estabelecimento, em cada mês,

(597) Teoria..., op. cit., p. 103.

diminuído do montante de imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período..." (Decreto-Lei n. 34/66, art. 2º, alteração 8ª; e Decreto-Lei n. 1.136/70, art. 1º).

Todavia, este reconhecimento não implica admitir que a não cumulatividade venha a imiscuir-se na regra-modelo para desfrutar de efetividade, como inexplicavelmente quer SACHA CALMON. É suficiente que o cânone esteja consagrado no sistema normativo, e ele está, não na norma tributária em sentido estrito (norma-padrão), mas entre as outras normas tributárias do IPI, que pertencem ao vasto conjunto das normas tributárias em sentido amplo, abrangendo as relativas aos princípios e às providências administrativas, como já expusemos (subcapítulo 3.2 – A Norma Jurídica Tributária). É PAULO DE BARROS CARVALHO quem, com a perspicácia científica habitual, classifica as normas que veiculam a não cumulatividade, que, em termos de IPI, assim se mostram: aquela prevista no artigo 153, parágrafo 3º, II, do diploma constitucional é inegável norma principiológica, as demais enquadram-se entre as normas que fixam providências administrativas; todas elas normas tributárias em sentido amplo<sup>598</sup>. Não diverge, quanto à não cumulatividade, o pensamento de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO<sup>599</sup>.

De muito boa técnica, neste particular, a lei ordinária do IPI, que tratou da base de cálculo no capítulo IV do Título I, para só vir a versar a questão da não cumulatividade na seção II do capítulo seguinte, sob o título "Do Pagamento do Imposto".

Com efeito, excepcionando o princípio constitucional, todas as regras atinentes à não cumulatividade inscrevem-se entre as normas que operacionalizam administrativamente o IPI, vinculando-se de forma estreita e constante com a etapa arrecadatória, situando-se por inteiro no plano do recolhimento; além, por conseguinte, de qualquer possível nexa com a norma-padrão, da qual a não cumulatividade está terminantemente apartada. Tanto que estas últimas páginas, a ela dedicadas, só fazem sentido porque imbuídas do escopo de afastá-la definitivamente do estudo da regra-matriz de incidência do IPI.

### 5.3.2 Alíquota

#### 5.3.2.1 Imprescindibilidade

Se as funções mensuradora e comparativa da base de cálculo consistem em ofício de que se deve desincumbir sozinha, outro é o papel que lhe cabe na tarefa aritmética de determinação da dívida tributária, função dita objetiva, e que a base de cálculo não pode isoladamente levar a cabo, senão congregando-se à alíquota. E essa conotação de necessária, aqui exibida pela alíquota, ganha ares de grande amplitude perante o fato de que a base de cálculo, para a qual é imprescindível a cooperação da alíquota, constitui exigência constitucional irrefragável (item 3.3.3 e subitem 5.3.1.1).

#### 5.3.2.2 Princípio da Seletividade

Mencionado seu trabalho numérico, parece esgotar-se o tema da alíquota tributária. Não nos enganemos, contudo, especialmente nos domínios do IPI, onde esta

(598) A Regra-Matriz..., op. cit., p. 378.

(599) O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988, p. 87-88 e 145

entidade assume foros de maior relevância, porque instrumento de realização do Princípio da Seletividade, assim consagrado no Texto Magno: "O imposto previsto no inciso IV será seletivo, em função da essencialidade do produto." (art. 153, § 3º, I); comando reproduzido ao pé da letra pelo artigo 48 do Código Tributário Nacional.

A seletividade em função da essencialidade dos produtos está, com efeito, a preocupação do legislador constitucional com a capacidade contributiva (Constituição, art. 145, § 1º). É certo, como assegura ALIOMAR BALEIRO, que "a natureza da mercadoria vale presunção do seu destino a pessoas de hábitos requintados, largas posses ou que dispõem de recursos outros além dos estritamente necessários à satisfação das necessidades fundamentais"<sup>600</sup>.

Por sem dúvida que produtos como peles especiais, peças de arte, bebidas importadas, jóias de alto valor, perfumes caríssimos e tantos outros, revelam, pelo seu grau de sofisticação, a às vezes de extravagância, elevada capacidade contributiva. Ao ponto de ter-se o consumo como "... um genuíno rival da renda pessoal como índice de capacidade contributiva e como base para o lançamento de tributos progressivos", na observação de RICHARD GOODE<sup>601</sup>.

RUBENS GOMES DE SOUSA classificava os produtos, quanto à essencialidade, em: artigos de primeira necessidade (roupas, gêneros alimentícios, medicamentos), de semi-luxo (fumo, diversões, artigos de esporte, automóveis), de luxo (jóias, peles, perfumes, certos tipos de automóveis e de bebidas) e de consumo prejudicial ou inconveniente (armas, jogos de azar e entorpecentes)<sup>602</sup>. Já PAULO DE BARROS CARVALHO reduziu o número de categorias, para falar em produtos: necessários, úteis mas não necessários e de luxo<sup>603</sup>, com as quais se parecem casar bem os graus de essencialidade identificados por JOSÉ AFONSO DA SILVA: necessidade, utilidade e superfluidade<sup>604</sup>.

Não se discute que o sentido da norma constitucional é promover uma seleção dos produtos objeto das operações que serão atingidas pelo imposto, utilizando a idéia de essencialidade como critério de seleção, para graduar a intensidade do tributo. O que se pode discutir são os parâmetros de aferição da essencialidade, a respeito dos quais silenciou o Estatuto Máximo.

HENRY TILBERY reporta-se aos "produtos indispensáveis"<sup>605</sup>; JOSÉ CARLOS GRAÇA WAGNER leva em conta "os hábitos de consumo dos menos favorecidos"<sup>606</sup>; PAULO ROBERTO CABRAL NOGUEIRA recorre à Constituição de 1946, artigo 15, § 1º, que continha sugestiva referência aos "artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico

(600) Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, p. 301.

(601) Apud HUGO DE BRITO MACHADO, Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988, p. 43. No original inglês: "Consumption is a genuine rival to personal income as an index of ability to pay taxes and as a basis for the assessment of progressive taxes".

(602) Idéias Gerais sobre os Impostos de Consumo, in Estudos de Direito Tributário, p. 63.

(603) Introdução ao Estudo do Imposto sobre Produtos Industrializados (sic), in RDP n. 11, p. 77.

(604) Curso de Direito Constitucional Positivo, p. 599.

(605) O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação, in Estudos Tributários, p. 310. O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação, in Direito Tributário Atual, v. 10, p. 2972.

(606) Comentários ..., op. cit., p. 199. Imposto..., op. cit., p. 266.

das pessoas de restrita capacidade econômica", regra, aliás, idêntica à do artigo 6º da Lei n. 4.502/64, suprimido pelo Decreto-Lei n. 34/66, artigo 2º, alteração 3ª<sup>607</sup>. ANTÔNIO MAURÍCIO DA CRUZ vai buscar estes parâmetros em dispositivos constitucionais relativos à ordem econômica e social e à família, educação e cultura, discorrendo sobre "produtos que propiciem trabalho a populações carentes, que sirvam de base a economias regionais, que atendam às necessidades básicas de alimentação, vestuário, habitação, saúde e educação...", confrontando-os com "... produtos nocivos como cigarros e bebidas alcóolicas, ou ... supérfluos como perfumes, cosméticos, jóias e bijouterias"<sup>608</sup>.

Essencial, informa AURÉLIO BUARQUE DE HOLANDA FERREIRA, corresponde a "necessário, fundamental, indispensável"<sup>609</sup>. E confirma DE PLÁCIDO E SILVA: "Do latim 'essentialis' (relativo à essência), entende-se tudo que é indispensável, fundamental, para a constituição de uma coisa... Para distinguir a indispensabilidade de tudo que possa ser considerado como fundamental, para a validade do ato jurídico, então, menciona-se de essencial"<sup>610</sup>. São indícios de que assistia razão a TILBERY quando grifou os produtos indispensáveis como essenciais.

De nossa parte, a visão do Direito pelo prisma da Dogmática Jurídica, que assumimos (subcapítulo 2.2), não permite caminho diverso senão o de buscar no texto e no contexto constitucionais vigentes aqueles valores ali normativamente plasmados, que permitam apurar a essencialidade de que aqui se cogita. Bom, portanto, o caminho de ANTÔNIO MAURÍCIO DA CRUZ, embora preferamos, assim como JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO<sup>611</sup>, fincar o ponto de partida para tal reflexão no artigo 7º, IV, do Código Maior, que, entre os direitos dos trabalhadores, consagra o do "... salário mínimo... capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social..."; apesar da pecha de "símbolo de romantismo social" que OSIRIS ROCHA e PINTO FERREIRA divisam nesse instituto<sup>612</sup>.

É certo existirem dois caminhos para implementar a escolha de produtos prescrita pelo Código Supremo: variar a base de cálculo, mantendo fixa a alíquota, ou, inversamente, fixar a base de cálculo, fazendo oscilar as alíquotas ao sabor da essencialidade/indispensabilidade dos produtos. E não é segredo que esta última foi a trilha eleita pelo legislador.

Daí podermos asseverar que o Princípio da Seletividade realiza-se pelo estabelecimento das alíquotas na razão inversa da necessidade dos produtos. Quanto mais imprescindíveis os produtos para satisfazer as necessidades básicas da população, e portanto quanto mais essenciais, tanto menores deverão ser suas alíquotas do IPI, assegurando-lhes um tratamento brando e suave; e quanto menos indispensáveis os produtos, raiando pela esfera da superfluidade, e portanto quanto menos essenciais, tanto maiores deverão ser suas alíquotas do IPI.

(607) Do Imposto sobre Produtos Industrializados (Produtos Seleccionados), p. 80.

(608) O IPI..., op. cit., p. 66-67.

(609) Novo Dicionário da Língua Portuguesa, p. 574.

(610) Vocabulário Jurídico, v. II, p. 200.

(611) O Imposto..., op. cit. p. 83.

(612) Comentários à Constituição Brasileira, v. 1, p. 229.

Original é a tese de PAULO ROBERTO CABRAL NOGUEIRA, para quem o jogo das alíquotas não atende à determinação constitucional da seletividade, pois elas "graduum, diferenciam, mas não seleccionam". Seletivo só será o imposto quando incidente sobre determinados produtos industrializados selecionados, a exemplo de algumas figuras tributárias de países outros que gravam o consumo específico de certos produtos. O primeiro argumento invocado, de que em todos os artigos em que a Constituição cuida de alíquotas, menciona-as expressamente, e não o fazendo no artigo 21, V e § 3º (hoje: 153, IV e § 3º, I), delas não estaria ali cuidando, parece-nos débil, uma vez que o constituinte quis abrir possibilidades de escolha ao legislador ordinário, permitindo-lhe, por exemplo, manipular a base de cálculo ou as alíquotas, como já vimos, para concretizar a seletividade. O segundo argumento, de que acatar as alíquotas diferenciadas como instrumento da seletividade implicaria admitir que o artigo 21, § 3º (hoje: 153, § 3º, I) não faz mais do que repetir o artigo 21, V e I (hoje: 153, § 1º), afigura-se-nos na mesma linha de debilidade, pois neste dispositivo temos a previsão de uma possível delegação de atribuições do legislativo ao executivo para mudança de alíquotas, enquanto naquele temos a diretriz muito mais ampla e não eventual da seletividade, que pode ou não usar o caminho das alíquotas, consubstanciando, portanto, regras de natureza absolutamente diversas, e porquanto inidentificáveis. Não é muito diferente o último argumento, de que não haveria sentido em que a Constituição previsse a alíquota variável apenas para um imposto, quando isto é característica de todos eles, esquecendo-se, aquele autor, de que o cunho da diversidade não se encontra na variação das alíquotas em si, mas na idéia da seletividade que preside a variação.

Fosse aquela a intenção constitucional e o texto da atribuição de competência certamente não seria tão genérico, fazendo então alusão a um imposto sobre produtos industrializados selecionados, como providenciou PAULO ROBERTO CABRAL NOGUEIRA no subtítulo de sua obra - *Do Imposto sobre Produtos Industrializados (Produtos Selecionados)*<sup>613</sup>.

Acreditamos de solar clareza o fato de que, por intermédio das alíquotas, promove-se uma seleção efetiva dos produtos industrializados, submetendo as operações que com eles se realizam a diferentes graus de intensidade tributária, e cumprindo destarte o desígnio constitucional. Estamos, com isso, fazendo coro com a doutrina dominante: HENRY TILBERY<sup>614</sup>, JOSÉ CARLOS GRAÇA WAGNER<sup>615</sup>, PAULO CELSO BERGSTROM BONILHA<sup>616</sup>, AMÉRICO MASSET LACOMBE<sup>617</sup>, PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>618</sup>, ALIOMAR BALEEIRO<sup>619</sup>, ANTÔNIO MAURÍCIO DA CRUZ<sup>620</sup> e JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO<sup>621</sup>, entre outros.

(613) *Do Imposto...*, op. cit., p. 75-80.

(614) *O Conceito...*, in *Estudos...*, op. cit., p. 340. *O Conceito...*, in *Direito...*, op. cit., p. 3.022.

(615) *Imposto de Produtos Industrializados*, in *Noções de Direito Tributário*, p. 153-154.

(616) *IPI e ICM - Fundamentos da Técnica Não Cumulativa*, p. 95.

(617) *Imposto sobre Produtos Industrializados*, in *RDT* n. 27/28, p. 120.

(618) *Imposto sobre Produtos Industrializados*, in *Curso de Direito Empresarial*, v. II, p. 141-142.

(619) *Direito Tributário Brasileiro*, p. 190.

(620) *O IPL...*, op. cit., p. 66-68.

(621) *O Imposto...*, op. cit., p. 81-83.

### 5.3.2.3 Exceção Aparente ao Princípio da Legalidade

Este princípio, apanágio intangível do Estado de Direito, tem sua formulação genérica no artigo 5º, II, do Estatuto Supremo: "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei". Esta garantia constitucional do império da lei empresta seu escudo contra o arbítrio a todos os sítios do Direito, inclusive ao Direito Tributário. Não satisfeito, o constituinte formulou especificamente o princípio para o domínio dos tributos: "... é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios... exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça" (art. 150, I).

É certo que ao tratar dos impostos da União, o legislador da Carta Magna facultou ao Poder Executivo "... atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V" (art. 153, § 1º), entre os quais está o IPI (inc. IV). Tal faculdade, contudo, pela cautela constitucional inegável, assenta-se aquém dos contornos de uma exceção.

Tratam-se de exceções apenas aparentes, como sublinha ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>622</sup>, porque a licença do Código Máximo para que o executivo promova alterações nas alíquotas do IPI não é ampla e irrestrita, mas subordinada às demarcações que a lei impuser, com todo o desvelo que pressupõe o alto encargo da representação popular, tarefa da Casa de Leis Federal. E vem bem a tempo a alusão ao mandato do povo, porque nos enseja afirmar a exclusividade da lei ordinária para fixação das condições e limites em que o executivo pode fazer uso desta faculdade.

E valemo-nos do refletir de JOSÉ CARLOS GRAÇA WAGNER, empreendido ao tempo dos decretos-leis, para adscrever-lhe nossa incondicional adesão: "Sou de opinião, no caso, de que deve a lei ser entendida como a lei ordinária, sem nela se incluir o decreto-lei, pela simples razão de que, pelo menos por um período, ainda que rejeitado pelo Congresso... vigiriam alíquotas... fixadas pelo Poder Executivo, com base em limites e condições também fixadas pelo próprio Poder Executivo".

E até mesmo admitindo, apenas para argumentar, que o legislativo pudesse rejeitar o Decreto-Lei na mesma data de sua publicação e vigência, permanece a impropriedade daquela espécie normativa, por razão que o próprio GRAÇA WAGNER explicitou: "O Poder Executivo estaria delegando atribuições que não são suas - mas do Legislativo - a si mesmo, sem qualquer manifestação daquele Poder"<sup>623</sup>.

Por esta mesma última razão inadmite-se hoje Medida Provisória para fixar as condições e limites daquela faculdade constitucional.

Mas foi precisamente esse o desventurado caminho escolhido. O Decreto-Lei n. 1.199, de 27.12.71, para conservação dos objetivos da política econômica governamental e para correção de distorções, permitiu ao Poder Executivo "reduzir alíquotas até 0 (zero)" e "majorar alíquotas, acrescentando até 30 (trinta) unidades ao percentual de incidência fixado na lei" (art. 4º, I e II).

Configura-se com inteireza aquela situação esdrúxula acima imaginada: o Executivo atribui a si mesmo uma função pertencente ao Legislativo. E se o fez com a cumplicidade passiva do Congresso Nacional, não justificada mas explicada pela peculiaridade do momento histórico-político vivido à época, isso não diminui o vulto do

(622) *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 167.

(623) *Imposto...*, op. cit., p. 270.

procedimento detestável e pecaminoso. Afinal, pensamos, com ROQUE CARRAZZA, que a lei ordinária pode implementar a autorização da Carta Máxima, fixando os parâmetros dentro dos quais o executivo poderá manipular as alíquotas do IPI; ou pode não o fazer, limitando-se a determinar as alíquotas aplicáveis, quando então "cairá por terra o permissivo constitucional, isto é, nada será facultado ao Poder Executivo, no que concerne à majoração ou mitigação destes impostos"<sup>624</sup>. Assim também GERALDO ATALIBA e J. A. LIMA GONÇALVES<sup>625</sup>.

E quando nada lhe foi facultado, o atribuir-se funções alheias do Poder Executivo constitui intolerável devassidão jurídica e insuportável ultraje constitucional!

Em existindo a lei que estabeleça aquelas condições e aqueles limites, estamos em que somente decreto presidencial poderá tomar tal medida, pois a faculdade é do Poder Executivo (art. 153, § 1º), e tal poder é exercido pelo Presidente da República, com o auxílio dos ministros de estado (art. 76); descabendo eventuais resoluções (Conselho de Política Aduaneira, Banco Central, etc) para tanto. Assim pensamos, de acordo com SOARES DE MELO<sup>626</sup>, e conquanto dissentindo das manifestações respeitáveis de ROQUE CARRAZZA<sup>627</sup> e MISABEL DERZI<sup>628</sup>.

Quanto à possibilidade da providência por Medida Provisória, embora o Texto Supremo tenha-lhe destinado instrumento próprio e de menor rigor (decreto), quando da urgência e relevância, não cremos poder recusar ao executivo a perspectiva de chamar o legislativo para dividir as responsabilidades das decisões, em homenagem aos Princípios da Legalidade, da Tripartição de Funções e da própria República. Não obstante acreditando-a improvável, acatamos a possibilidade, com MISABEL DERZI<sup>629</sup>, a despeito do parecer contrário de ROQUE CARRAZZA<sup>630</sup>.

Ao fim, confirme-se a exclusiva aparência excepcional do dispositivo considerado, mantendo-se o vigor do Princípio da Legalidade, nunca um "princípio da relativa legalidade", como queria aqui FÁBIO FANUCCHI<sup>631</sup>, mas sim um princípio tão robusto que exigiu de PONTES DE MIRANDA o curhar-lhe de um novo rótulo: "Legalitariedade"<sup>632</sup>.

#### 5.3.2.4 Considerações Finais

Encareçam-se duas últimas idéias quanto à alíquota que compõe o critério quantitativo da regra-padrão do IPI.

A primeira: o fato de que o IPI constitui exceção ao Princípio da Anterioridade (Constituição, art. 150, III, b, e § 1º), podendo ter suas alíquotas majoradas e aplicadas no decorrer do próprio exercício, sem necessitar o aguardo do seguinte; e isso

(624) Curso..., *op. cit.*, p. 168.

(625) Carga Tributária e Prazo de Recolhimento de Tributos, *in* RDT n. 45, p. 26.

(626) O Imposto..., *op. cit.*, p. 55.

(627) Curso..., *op. cit.*, p. 168.

(628) Medidas Provisórias - Sua Absoluta Inadequação à Instituição e Majoração dos Tributos, *in* RDT n. 45, p. 135-136.

(629) *Ibidem*..., p. 136.

(630) Curso..., *op. cit.*, p. 159-160.

(631) Curso de Direito Tributário Brasileiro, v. II, p. 127.

(632) Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969, t. V, p. 1.

a despeito de que tal regra, que SACHA CALMON corretamente inclui na idéia de "não surpresa"<sup>633</sup>, constitui reflexo, na seara dos tributos, do Princípio da Segurança Jurídica (Constituição, art. 5º, *caput*), com sua noção de previsibilidade da ação estatal.

Uma segunda idéia, no que consulta à possibilidade de elevação das alíquotas do IPI pelo próprio Poder Legislativo, que, advirta-se, mesmo em relação aos produtos despidos de qualquer essencialidade, não implica liberdade ampla do legislador. Há barreiras constitucionais que obstam qualquer tentativa de exagero, dentre as quais convém trazer à memória, quando menos, duas delas. O Princípio já referido da Capacidade Contributiva (Constituição, art. 145, § 1º) e o Princípio do Não Confisco (Constituição, art. 150, IV). Tudo de sorte a impedir o instalar-se do arbítrio, provocando reações vigorosas como a do cidadão norte-americano, dirigindo-se aos seus pares contribuintes, no panfleto "Cortem aqueles tributos!": "...escravos! Eu gostaria de falar a vocês hoje sobre suas cadeias... Suas cadeias, é claro, são os tributos que vocês pagam. E como!"<sup>634</sup>

#### 5.4 SINOPSE DA CONSEQUÊNCIA TRIBUTÁRIA DA REGRA-MATRIZ DO IPI

Concentrando esforços no reduzir ao essencial a experiência especulativa que fizemos, assim promoveríamos uma síntese.

A Consequência Tributária da regra-matriz do Imposto sobre Produtos Industrializados prescreve uma relação jurídica entre a União, polo ativo, e o industrial ou equiparado, polo passivo; este, vez por outra, cedendo lugar a um responsável. Ambos os sujeitos voltam-se para a prestação pecuniária, cujo objeto é definido pela aplicação da alíquota prevista na Tabela de Incidência do IPI sobre o valor da operação, composto pelo preço do produto e pelas despesas acessórias.

Pouco diversa a relação a travar-se entre a União e o reimportador de produtos industrializados brasileiros, em que o objeto da prestação resultará da aplicação da alíquota da Tabela do IPI sobre o valor que servir de base, ou que serviria se o produto tributado fosse, para o cálculo do Imposto de Importação, desconsiderados os valores do próprio imposto aduaneiro, por incabível, e dos encargos cambiais, por superados. Nas demais incidências do IPI na importação, este tributo deve ser entendido como um adicional do Imposto de Importação.

(633) Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário, p. 317-318.

(634) *Apud* ALIOMAR BAILEIRO, Limitações..., *op. cit.*, p. 300. No original inglês: "Slash those taxes!" - "... slaves! I'd like to talk to you today about your chains... Your chains, of course, are the taxes you pay. And how!"

## 6

## CONCLUSÕES

## 6.1

## PRIMEIRA SÍNTESE

Tudo isto posto, cumpre realizar um esforço de retrovisão dos caminhos científicos que trilhamos, depurando os raciocínios e ilações pacientemente trabalhados ao longo da jornada, e reunindo-os consolidados em uma primeira visão panorâmica da norma-padrão de incidência do IPI.

A meticulosa montagem da Hipótese de Incidência Tributária deste imposto revelou-nos, entre outras tantas verdades, aquelas que abaixo sucintamente registramos.

No Critério Material da hipótese deparamos o comportamento do realizar operações com produtos industrializados (item 4.1.1). Tais operações, demonstradas jurídicas, promovem a saída de produtos industrializados dos estabelecimentos industriais, transferindo-lhes a propriedade ou posse, em típicas *obrigações de dar* (item 4.1.2). No que respeita à importação, outro comportamento que dá conteúdo a este critério: o realizar operações de reimportação de produtos industrializados brasileiros; verificando-se, outrossim, nas demais incidências na importação, um autêntico adicional do imposto aduaneiro, muito embora mascarado de IPI (item 4.1.6). Temas outros que o estudo do critério material nos ensejou examinar: a pequena probabilidade dos conflitos deste imposto com o ICMS (item 4.1.3); a grande possibilidade prática de conflitos com o ISS, circunstância em que ganha supino interesse, num primeiro momento, a distinção entre obrigações de dar (IPI) e de fazer (ISS) – (subitem 4.1.4.1); e noutro, subsequente, a lei complementar específica (subitem 4.1.4.2); e estudamos, por fim, o conceito de industrialização (item 4.1.5) e a anterior incidência do IPI nas arrematações em leilão (item 4.1.7).

As indagações impostas pelo exame do Critério Temporal fizeram-nos diagnosticar, na saída dos produtos industrializados dos respectivos estabelecimentos industriais, o preciso instante em que se tem por ocorrido o fato jurídico tributário do IPI: átimo que, em se tratando de produtos industrializados procedentes do exterior, em operação de reimportação, passa a ser o do desembaraço aduaneiro (subcapítulo

Já a análise do **Critério Espacial** conduziu-nos a concluir pela possibilidade de concretização do fato jurídico tributário em qualquer ponto do território nacional, desde que existente um estabelecimento industrial donde possa sair o produto industrializado; exceção feita à reimportação de produtos industrializados brasileiros, hipótese em que o sucesso terá lugar exclusivamente nas repartições aduaneiras (subcapítulo 4.3).

No afa escrupuloso de desvelar a **Consequência Tributária** da regra-modelo deste imposto, logramos divisar a sua fisionomia estrutural, que segue resumida.

O **Critério Pessoal** mostrou-nos de um lado a União, detentora do direito subjetivo, no papel de sujeito ativo da relação jurídica tributária prescrita (item 5.2.1); de outro lado, o industrial ou equiparado, suportando a carga do dever jurídico, sujeito passivo daquele liame obrigacional (item 5.2.2). Aqui, no polo passivo da relação, podemos eventualmente encontrar o reimportador de produtos industrializados brasileiros, ou até mesmo as figuras dos responsáveis tributários. Questão correlata que se nos apresentou à consideração, ainda no tópico, foi a da circunstância de qualquer ser ou entidade poder realizar o fato jurídico tributário do IPI, à revelia de possuir ou não personalidade jurídica ou capacidade de fato plena; liberdade que não se estende à configuração do vínculo jurídico, onde tal ente não terá acolhida, por impedir a aplicação de dispositivos processuais que garantem as aspirações do sujeito ativo (também item 5.2.2).

Se a convergência do interesse de ambos os sujeitos faz-se inevitável para a prestação pecuniária, impreterível lembrar a atenção dedicada ao **Critério Quantitativo**. E surge a base de cálculo, medindo o fato típico, confirmando-o e auxiliando na determinação da dívida: é o valor da operação, constituído pelo somatório do preço do produto e das despesas acessórias; ou, quanto às reimportações gravadas, o mesmo valor que serviria de base de cálculo para o Imposto de Importação, eliminados este por incabível e os encargos cambiais por superados (subitem 5.3.1.2). As outras incidências na importação constituem um sobre-imposto aduaneiro, ainda que oculto sob o cognome de *IPI* (subitem 5.3.1.3). Outro tema afim em que tocamos: o Princípio da Não Cumulatividade (subitem 5.3.1.4). E enfim a alíquota, fator que, agregado à base de cálculo, acaba por determinar a dívida: é aquele percentual citado na tabela do IPI que, paralelamente à tarefa numérica, constitui instrumento do Princípio da Seletividade (subitem 5.3.2.2), e em relação ao qual também consideramos a exceção apenas aparente ao Princípio da Legalidade (subitem 5.3.2.3).

## 6.2

## SÍNTESE FINAL

Num segundo altiplano da síntese, mobilizaremos energia para o último esforço metodológico, na busca obsessiva da essência jurídica. Trata-se aqui de montar **esquemáticamente a norma primeira do IPI**, identificando-lhe os critérios mínimos que, em conjunto, outorgam-lhe a integral compostura. Assim, temos:

## A Regra-Matriz de Incidência do IPI

## Hipótese de Incidência Tributária:

**Critério Material:** realizar operações com produtos industrializados.

**Critério Espacial:** qualquer ponto do território nacional.

**Critério Temporal:** o momento da saída dos produtos industrializados dos respectivos estabelecimentos industriais

## Consequência Tributária:

**Critério Pessoal:** o sujeito ativo é a União; o sujeito passivo é o estabelecimento industrial ou equiparado.

**Critério Quantitativo:** a base de cálculo é o valor da operação; a alíquota é aquela prevista na Tabela do IPI.

Todavia, no que tange à reimportação de produtos industrializados brasileiros, há critérios que divergem dos acima expostos, donde deflui com limpidez a existência de uma outra norma-modelo do IPI.

## A Segunda Regra-Matriz de Incidência do IPI

## Hipótese de Incidência Tributária:

**Critério Material:** realizar operações com produtos industrializados – realizar operações de reimportação de produtos industrializados brasileiros.

**Critério Espacial:** as repartições aduaneiras.

**Critério Temporal:** o momento do desembaraço aduaneiro.

## Consequência Tributária:

**Critério Pessoal:** o sujeito ativo é a União; o sujeito passivo é o reimportador.

**Critério Quantitativo:** a base de cálculo é o valor da operação – o valor que serviria de base para o cálculo do Imposto de Importação; a alíquota é aquela prevista na Tabela do IPI.

Eis, portanto, que o Imposto sobre Produtos Industrializados possui não uma, mas duas regras-matrizes de incidência tributária, ambas guardando uma proximidade razoável, mas distinguindo-se nitidamente pelos critérios espacial, temporal e pessoal (sujeito passivo); assinalando-se, por fim, a amplitude bem maior da primeira delas.

## 6.3

## ÚLTIMO MOMENTO

Conscientes de que a silhueta normativa do Imposto sobre Produtos Industrializados só poderia ser talhada no entrechoque sistemático de muito numerosas regras, espalhadas por todo o espectro legal, a partir do Diploma Excelso, empreendemos a aventura jurídica de descamar o esqueleto deste tributo, a fim de exibi-lo em sua mais íntima e essencial estrutura. Enfrentamos, na empreitada, parágrafo por parágrafo, a inquietação constante das decisões científicas, em meio àquele perturbador "jogo de luzes e sombras" a que aludia CARRAZZA<sup>635</sup>, a bem da verdade, muito mais sombras do que luzes, em nosso caso particular.

A despeito de todo o padecer, não nos era dado afastar tal cálice. Seria imperdoável pusilanidade científica dispor de algum contributo para elucidar o *eidós* jurídico do IPI e, contudo, negá-lo, calando-nos. Por humilde que seja o quinhão, como indubitavelmente o é, no caso, muito importa não omiti-lo. Considere-se o magistério de RUBENS GOMES DE SOUSA, uma lição eventualmente também jurídica, mas sobretudo de vida:

(635) *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 365.

"O Mefistófeles de Goethe apresenta-se como 'o espírito que nega'. Pois eu diria que de todas as formas de negação, a mais diabólica é a negação de si mesmo. Todo aquele que se recusa, que não presta seu esforço, que não dá, se necessário, seu sacrifício, pratica o mal tanto quanto aquele que se empenha ativamente em praticar o mal. A omissão é o grande pecado" (sic) (grifamos)<sup>636</sup>.

Somos passíveis de condenação científica pelo que fizemos, talvez pecado de monta. Nunca por não o termos feito, certamente maior sacrilégio.

Vivida a experiência científica, não nos podemos furtar, por amor à verdade, a duas observações finais.

A primeira: se é exato que para cada passo de desbravamento científico contribuíram incontáveis passos dos inúmeros peregrinos da ciência, que, precedendo-nos, trilhamos caminhos semelhantes, é de grande vulto nosso débito para com o passado. E não temos dúvida a respeito, porque cedo incorporamos a lição do poeta: "... e aprendi que se depende sempre de tanta muita diferente gente..."<sup>637</sup>. A propósito deste estudo, merece especial registro, entre tantas, a contribuição fundamental do mestre PAULO DE BARROS CARVALHO, em cuja construção teórica profunda bebemos com avidez, e em cujos trabalhos jurídico-tributários pioneiros estarão precipuamente as razões diretas ou as aberturas de perspectivas de nossos acertos eventuais, sem, contudo, responsabilidade alguma pelos erros, certamente em profusão.

E por derradeiro: o rigor ascético da linha de trabalho científico que, se não logramos cumprir, ao menos nos impusemos e buscamos seguir, tornou dolorosa a caminhada. Queremos crer, entretanto, que, a exemplo do que concluía o apóstolo PAULO (Gal. 4, 19), tais dores tenham sido dores de parto, e que o rebento ora nascido, talvez desengonçado e capenga, mereça, no entanto, alguma sobrevida no mundo da Ciência do Direito.

(636) A Missão do Jurista Tributário, in Revista de Direito Administrativo, v. 78, p. 462.

(637) LUIZ GONZAGA JÚNIOR in música Caminhos do Coração.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABBAGNANO, Nicola. Dicionário de Filosofia. Trad. Alfredo Bosi (coord). 2. ed. São Paulo, Mestre Jou, 1982.
- AFTALIÓN, Enrique R. e VILANOVA, José. *Introducción al Derecho*. 13. ed. Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1988.
- ALCHOURRON, Carlos E. e BULYGIN, Eugenio. *Introducción a La Metodología de Las Ciencias Jurídicas y Sociales. Col. Mayor Filosofía y Derecho*, v. 1. Buenos Aires, Astrea, 1987.
- ARZUA, Heron. Os Impostos na Constituição de 1988. In: *43 rd Congress of the International Fiscal Association*. São Paulo, Acadêmica, 1989.
- ASCENSÃO, José de Oliveira. *O Direito - Introdução e Teoria Geral*. 4. ed. Lisboa, Verbo, 1987.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1966.
- . *O Decreto-Lei na Constituição de 1967*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1967.
- . *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1969.
- . *Imposto sobre Serviços - Diversões Públicas - Convites e Ingressos Gratuitos*. In: *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 104, p. 381-399, abr./jun. 1971.
- ; SOUSA, Rubens Gomes de e CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo, Revista dos Tribunais e EDUC, 1975.
- . *Princípios Constitucionais Tributários*. In: *Curso de Direito Empresarial*. v. II. São Paulo, EDUC e Resenha Tributária, 1976.
- . *Limites Constitucionais do Decreto-Lei em Matéria Tributária*. Curitiba, VII Conferência Nacional da Ordem dos Advogados do Brasil, 1978.
- . *Estudos e Pareceres de Direito Tributário*. v. 1 e 2. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1978.
- e BARRETO, Aires Fernandino. *ISS - Conflitos de Competência e Tributação de Serviços*. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, a. 2, n. 6, p. 53-63, out./dez. 1979.