

IPI - Comentários sobre as Regras Gerais de Interpretação da Tabela NBM/SH (TIPI/TAB)

Paulo de Barros Carvalho

1. Conhecimento - a Linguagem como Constitutiva da Realidade

Decompondo-se o fenômeno do conhecimento, encontramos o dado da linguagem, sem o que o conhecimento não se fixa nem se transmite. Já existe um quantum de conhecimento na percepção, mas ele se realiza mesmo, na plenitude, no plano proposicional e, portanto, com a intervenção da linguagem. "Conhecer", ainda que experimente mais de uma acepção, significa "saber proposições sobre". Conhecimento determinado objeto na medida em que posso expedir enunciados sobre ele, de tal arte que o conhecimento, neste caso, se manifesta pela linguagem, mediante proposições descritivas ou indicativas.

Por outro lado, a cada momento se confirma a natureza da linguagem como constitutiva de nossa realidade. Já L. Wittgenstein afirmava, na proposição 5.6, do "Tractatus Logico-Philosophicus", que "os limites da minha linguagem são os limites do meu mundo", que, dito de outro modo, pode significar: *meu mundo vai até aonde for minha linguagem*. E a experiência o comprova: olhando para uma folha de laranjeira, um botânico seria capaz de escrever laudas, relatando a "realidade" que vê, ao passo que o leigo ficaria limitado a poucas linhas. Dirigindo o olhar para uma radiografia de pulmão, o médico poderia sacar múltiplas e importantes informações, enquanto o advogado, tanto no primeiro caso, como neste último, ver-se-ia compelido a oferecer registros ligeiros e superficiais. Por seu turno, examinando um fragmento do Texto Constitucional brasileiro, um engenheiro não lograria mais do que extrair u'a mensagem adstrita à fórmula literal utilizada pelo legislador, enquanto o bacharel em Direito estaria em condições para desenvolver uma análise ampla, contextual, trazendo à tona normas implícitas, identificando valores e apontando princípios que também não têm forma expressa. Por que uns têm acesso a esses campos e outros não? Por



Paulo de Barros Carvalho é Professor Titular de Direito Tributário da PUC/SP, Coordenador do Programa de Pós-graduação em Direito da PUC/SP, Professor de Lógica Jurídica no Mestrado e Doutorado da PUC/SP, Advogado e Parecerista.

que alguns ingressam em certos setores do mundo, ao mesmo tempo em que outros se acham absolutamente impedidos de fazê-lo? A resposta é uma só: a realidade do botânico, com relação à Botânica, é bem mais abrangente do que a de outros profissionais, o mesmo ocorrendo com a realidade do médico, do engenheiro e do bacharel em Direito. E que fator determinou que essas realidades se expandissem, dilatando o domínio dos respectivos conhecimentos? *A linguagem ou a morada do ser*, como proclamou Heidegger.

Por isso, o laço que prende um termo a seu significado costuma apresentar-se a nossos olhos como algo que nos é dado, um vínculo natural que conhecemos como elemento da realidade. *Todavia, essa relação entre a palavra e a coisa é artificial.*

Quando aprendemos o nome de um objeto, não aprendemos algo acerca da coisa, senão sobre os costumes lingüísticos de certo grupo ou povo que fala o idioma em que este nome corresponde a este objeto. É correto afirmar-se que uma coisa tem nome, contudo é mais rigoroso dizer que nós é que temos um nome para essa coisa. Conclusão necessária: não há falar-se de nomes verdadeiros ou falsos. Há, tão somente, nomes aceitos ou não aceitos. E esta possibilidade de inventar nomes, por sua vez, também leva um nome: *liberdade de estipulação* (Guibourg).

Do mesmo modo, as classificações, como as atribuições de nomes para identificação dos seres individuais, não são coisas que estão na natureza, mas fatos culturais que, por isso mesmo, escapam da dualidade verdadeiras ou falsas.

Guibourg, Ghigliani e Guarinoni, no seu excelente *Introducción al conocimiento científico* (Buenos Aires, Eudeba, 1985, pág. 37) asseveram, cheios de convicção: *"Estas consideraciones nos llevan a una nueva conclusión, más profunda que la anterior: al inventar nombres (o al aceptar los ya inventados) trazamos límites en la realidad, como se la cortáramos idealmente en trozos; y al asignar cada nombre constituimos (es decir, identificamos, individualizamos, delimitamos) el trozo que, según temos decidido, corresponderá a ese nombre."*

...
Por esto la realidad se nos presenta ya cortada en trozos, como una pizza dividida en porciones, y no se nos ocurre que nosotros podríamos haber cortado nas porciones de otro tamaño o con otra forma" (Os grifos são do autor).

Decididamente, é também a linguagem que nos dá os fatos do mundo físico e do social. Tércio Sampaio Ferraz Jr. enfatiza, portanto, a necessidade de distinguir *fato* e *evento*, concluindo que *"Fato" não é pois algo concreto, sensível, mas um elemento lingüístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade"* (Introdução ao Estudo do Direito - Atlas - 1988, p. 253).

Feita a observação, verifica-se que o homem vai criando novos nomes e novos fatos, na conformidade de seus interesses e de suas necessidades. Para nós, basta "neve", entretanto, para os esquimós, envolvidos por circunstâncias bem diversas, impõe-se a distinção entre as várias modalidades de "neve". Não se pode precisar o motivo exato, mas os povos de cultura

portuguesa houveram por bem, num determinado momento de sua evolução histórica, especificar a palavra "saude", diferentemente de outras culturas que a mantêm incluída em conceitos mais gerais, como "nostalgia", "tristeza" etc. Em português, como em castelhano, temos "relógio" ("reloj"); já em inglês discriminou-se "clock" para o relógio de parede e "watch" para o de bolso ou de pulso. E em francês, como anotam os autores argentinos citados, existem três vocábulos distintos: "horloge" (de torre ou de parede), "pendule" (de mesa ou de pé) e "montre" (de bolso ou de pulso).

O esclarecimento das razões determinantes dessas especificações é muitas vezes encontrado na Gramática Histórica, disciplina incumbida de estudar as dinâmicas que presidem a evolução do idioma. Todavia, aquilo que se pode dizer é que as palavras que vão sendo criadas, ou aqueles vocábulos já conhecidos que passam a assumir novas acepções, tanto uns como outros incorporam-se ao patrimônio lingüístico por força de necessidades sociais. A Física tinha no átomo a unidade irredutível da matéria. Assim que o interesse científico se acentuou, intensificando-se a pesquisa que culminou com a possibilidade de decomposição daquela partícula, tornou-se imperiosa a expansão da linguagem para constituir a nova realidade: eis o "próton", o "neutron", o "eletron".

Breve comparação entre dicionários de um mesmo idioma, editados em momentos históricos diferentes, aponta para significativo crescimento do número de palavras, assim na chamada "linguagem natural", que nos discursos das várias ciências. *É a lin-*

guagem constituindo realidades novas e alargando as fronteiras do nosso conhecimento.

2. É a Linguagem do Direito que estabelece a Chamada "Realidade Jurídica"

Vale a proporção: a linguagem natural está para a realidade em que vivemos, assim como a linguagem do direito está para a nossa realidade jurídica. Dito de outra maneira, da mesma forma que a linguagem natural constitui nosso mundo circundante, a que chamamos de realidade, a linguagem do direito cria o domínio do jurídico, isto é, o campo material das condutas intersubjetivas, dentro do qual nascem, vivem e morrem as relações disciplinadas pelo direito. Se não há fato sem articulação de linguagem, também inexistirá fato jurídico sem a linguagem específica que o relate como tal. S' empresta quantia em dinheiro para S". Acaso não consiga o interessado expressar sua reivindicação mediante as provas que o direito prescreve como ajustadas à espécie, vale dizer, faltando a linguagem jurídica competente para narrar o acontecimento, não se poderá falar em fato jurídico. Conserva sua natureza factual porque descrito em linguagem ordinária, porém não alcança a dignidade de fato jurídico por ausência da expressão verbal adequada. Em hipóteses como essa costuma-se aludir à distinção entre "*verdade material*" e "*verdade jurídica*".

O direito positivo é vertido numa linguagem técnica, assim entendida toda aquela que se assenta no discurso natural, aproveitando, em quantidade considerável, palavras e expressões de cunho determinado, pertinentes ao

patrimônio das comunicações científicas. Projeta-se sobre o campo do social, disciplinando os comportamentos interpessoais com seus três (e somente três - lei do quarto excluído) operadores deonticos (obrigatório, proibido e permitido), orientando as condutas em direção aos valores que a sociedade quer ver implantados. Quanto ao tipo é uma linguagem técnica, mas sua função é eminentemente prescritiva, incidindo como um conjunto de ordens, de comandos, que buscam alterar comportamentos sociais, motivando seus destinatários.

Já a Ciência do Direito é um discurso descritivo de seu objeto, o direito positivo. Assume, portanto, a condição de metalinguagem, pois suas proposições indicativas ou teoréticas se ocupam das proposições prescritivas do direito posto. Sendo a metalinguagem de cunho descritivo, seus valores lógicos são os da lógica alética: verdadeiro e falso. Enquanto isso, como a linguagem-objeto (direito positivo) tem função prescritiva, suas valências são as da lógica deontica: válida e não-válida. Os mais modernos estudos sobre o direito solicitam atenção especial para este ponto, uma vez que "linguagem jurídica" é expressão ambígua, servindo para designar tanto a prescritiva de condutas (direito positivo), quanto a descritiva de normas (Ciência do Direito). Tratando-se de duas linguagens com dimensões sintáticas (ou lógicas), semânticas e pragmáticas diferentes, a indistinção se torna uma ameaça sempre perigosa, podendo levar ao equívoco.

Em termos de ação direta, é a linguagem do direito posto que constitui as realidades do mundo jurídico.

Mesmo quando mal aplicadas, as regras do direito operam em nome do ordenamento em vigor, recortando-se o mundo social na estrita conformidade das determinações contidas nos seus comandos. E a velocidade das mutações sociais, registradas pela linguagem comum, pode ser acompanhada de certo modo pelo sistema positivo, na medida em que o legislador das normas gerais e abstratas, aquele que no direito brasileiro está credenciado a inovar a ordem jurídica, acolhe os fatos novos, juridicizando-os, com o que promove a sustentação do equilíbrio entre as relações do direito e as dos demais sub-sistemas do social (econômico, político, religioso, social em sentido estrito etc). É desse modo que o direito se mantém atualizado diante das modificações por que passa a sociedade: o legislador absorve as matérias novas, fazendo-as ingressar pela porta aberta das hipóteses normativas (Lourival Vilanova). Eis o fato meramente social adquirindo a dimensão de fato jurídico. Foi juridicizado, na expressão empregada por Pontes de Miranda e, neste momento, constituiu-se uma situação nova, ampliando-se a realidade do direito pela ação de sua linguagem própria.

Com efeito, primordialmente, a realidade jurídica é constituída pela linguagem do direito positivo, que cumpre dessa maneira sua função predominante: incidir sobre fatos, tipificando-os, e operar sobre condutas, regulando-as. De outra parte está o discurso da Ciência do Direito, organizado como sistema proposicional nomoempírico, de caráter teórico, para atingir seus objetivos, consubstanciados em transmitir conhecimentos sobre o direito posto. Contudo em

Teoria da Linguagem se aprende que não existe linguagem “quimicamente pura” (Irwing Copy), o que significa admitir que a qualificação das funções do discurso se faz por critério de preponderância, de prevalência. Assim como na emissão de uma ordem vai um quantum de informação, a veiculação de uma notícia pode passar estímulos que alterem a conduta. Insere-se precisamente aí uma importante função da Dogmática Jurídica (Tércio Sampaio Ferraz Jr.). Ao descrever o direito positivo, o cientista percebe certas distorções entre a realidade social e a realidade jurídica, ambas constituídas pelas respectivas linguagens. Circunscrevendo esses desvios e consignando-os em sua obra, ele abre espaço para que o aplicador da lei desempenhe sua tarefa com uma visão mais larga e abrangente do sistema de que é órgão e também do meio social sobre que vão incidir suas providências normativas. Nesse sentido, tem sido muito fecundo o papel da Dogmática brasileira, colaborando para a correção de abusos ou de impropriedades que a letra fria do direito posto acaba ensejando. De qualquer modo, entretanto, o singelo apontar para os descompassos entre a linguagem jurídica e a linguagem social já representa uma contribuição efetiva da Ciência, pois rende espaço a iniciativas de modificação que o político empreende, voltado à recomposição do equilíbrio que deve existir entre as duas realidades. Temos aqui a Dogmática operando alterações no plano social. Indiretamente, dirão alguns, pois a interpretação corretiva se faz sempre por intermédio de texto normativo. Todavia, de uma forma rápida e eficaz.

Paralelamente, a doutrina vai definindo, indicando conotações, sugerindo distinções e propondo, mediante classificações, formas de melhor compreensão das discriminações instituídas pela lei. Tudo isso vai expandindo a realidade lingüística do direito, que aumenta consideravelmente, sobre outorgar ao cientista um importante papel social na construção da linguagem jurídica.

Vamos a um exemplo concreto: a evolução da temática das imunidades tributárias. Seu reconhecimento é fruto de aturada elaboração jurisprudencial da Suprema Corte dos Estados Unidos da América do Norte, certamente inspirada pela doutrina do constitucionalismo e da federação. Quando de seu acolhimento entre nós falava-se em “isenção”. Nas relações recíprocas, tanto União, como Estados, eram “isentos” toda vez que a entidade tributante fosse uma das unidades federadas ou fazenda da União. E Rui Barbosa escreveu: *“Nos Estados Unidos, por exemplo, a Constituição não se pronuncia, de maneira alguma, negando à União o direito de tributar serviços ou instituições estaduais. Não há contudo, princípio ali mais solidamente assentado que o da reciprocidade nesta isenção tributária, entre a União e os Estados.”* (“Comentários à Constituição Brasileira” - São Paulo - 1932). Note-se que o grande Rui, tão cioso da precisão vocabular, com o rigor que imprimia a todos os seus escritos, utilizou a voz “isenção”, quando deveria empregar “imunidade”. Certamente que não teria sido pelo desconhecimento da palavra própria. Acontece que a elaboração doutrinária estava ainda em curso de formação e não havia se firmado como o termo

escolhido para dar nome à figura do instituto constitucional. Anos depois foi consagrado, ganhando foros de unanimidade, o que não impede que nosso constituinte, em momento de pouca inspiração, tenha se equivocado em uma das oportunidades, averbando signo impróprio para mencioná-lo. Isso, porém, não se deve levar à conta, ficando entre os chamados “tropeços do legislador”. Interessa assinalar que, a despeito do mau uso que porventura se faça do vocábulo “isenção”, nem por isso viremos a confundir-lo com “imunidade”. Trata-se de símbolo relativamente novo, produto do labor científico e, posteriormente, da atividade legislativa, que veio a crescer a realidade jurídica brasileira, especificando-a num ponto hoje de grande importância para o sistema tributário.

3. Realidade Social e Realidade Jurídica

Há, necessariamente, um intervalo entre a realidade social, constituída pela linguagem natural, e a realidade jurídica, constituída pela linguagem do direito positivo. Isso porque esta última se constrói a partir da primeira, assumindo a feição de uma linguagem de segundo grau, com rigoroso processo seletivo, seja na absorção dos fatos que hospeda em suas hipóteses, seja pela ação deontica de seus operadores, realizando o código binário lícito/ilícito. O espaço que se entrepõe é inevitável, consignando-o Pontes na distinção *“suporte fáctico/suporte jurídico”*. Sendo os enunciados normativos seletores de propriedades, neles estabelece o legislador (sentido amplo) quais os aspectos do suporte físico que ingressam e quais os que não

ingressam (ficando irrelevantes) nos domínios do direito.

Ora, reconhecer que o intervalo é inevitável traz imediatamente a questão dos parâmetros em que deve estar contida a distância entre as duas linguagens, para que o direito positivo cumpra seus fins, isto é, regule as condutas intersubjetivas no contexto social, orientando o fluxo das interações humanas na direção de certos valores que a sociedade anela. Até que ponto a realidade jurídica pode manter-se afastada da realidade social é tema que interessa à Sociologia Jurídica, à Ciência Política do Direito, à Filosofia do Direito (principalmente no capítulo da Axiologia) e também a outros segmentos cognoscentes do fenômeno jurídico, entre eles o da História do Direito, o da Psicologia Social e o da Antropologia Cultural do Direito. Mas, indiscutivelmente, o esclarecimento dessa dúvida interessa sobretudo à própria Dogmática ou Ciência do Direito em sentido estrito, na medida em que diz respeito ao bom funcionamento do sistema, à sua eficácia como corpo de regras. Um ordenamento que não preveja certas situações; que contemple insuficientemente os fatos sociais; não pode pretender realizar os valores que se propõe. Daí o esforço de atualização das autoridades legislativas, premidas pela pressão popular, amparadas pela lição dos doutos, atentas nas manifestações do Poder Judiciário. É o direito procurando acompanhar, a seu modo, a dinâmica e palpitante velocidade das mutações sociais, adaptando-se às novas circunstâncias e mantendo, por esse meio, íntegros seus objetivos finais.

É curioso notar que o direito positivo, sendo, como é, um subsistema

do sistema social total, mesmo que paralisado no campo da produção legislativa, equivale a dizer, ainda que suas normas gerais e abstratas permaneçam imutáveis, sem qualquer atualização de forma, continua em movimentação, alterando-se, no tempo, o quadro de suas significações. O fenômeno se explica por força da maleabilidade dos planos semântico e pragmático de sua linguagem. A dimensão sintática, mais rígida e, portanto, resistente a mudanças, mostra-se morosa e tardia. Modifica-se, mas pela dinâmica incessante dos outros dois ângulos da concepção semiótica. Aliás, foi por virtude de análises propiciadas pela Ciência dos Signos que os juristas refizeram seus conceitos a propósito do tormentoso problema do fechamento do sistema. Hoje, a resposta pode ser imediata: o ordenamento é fechado, em termos sintáticos, mas aberto nos níveis semântico e pragmático, o que permite comprovação no breve exame de algumas palavras bem conhecidas, como "adultério", "tributo", "mulher honesta", "matrimônio" etc., expressões do discurso jurídico que experimentaram sensíveis alterações semânticas, nos tempos atuais.

4. A Linguagem do Direito Positivo e a Regra-Matriz dos Tributos: Imposto sobre Produtos Industrializados

Na tarefa de construção da realidade jurídica, servem-se as autoridades constituídas da função lingüística própria, qual seja a prescritiva de condutas. Todavia, a produção das normas de mais elevada hierarquia no sistema, que são gerais e abstratas, estão confiadas aos parlamentos, casas legislativas de natural heteroge-

neidade, na medida em que se pretendam democráticas e representativas. Com isso, a despeito dos esforços na elaboração de uma linguagem técnica, dotada da racionalidade suficiente para atingir padrões satisfatórios de eficácia social, a verdade é que a mensagem legislada quase sempre vem penetrada de imperfeições, com problemas de ordem sintática e semântica, tornando muitas vezes difícil sua compreensão pelos sujeitos destinatários. É neste ponto que a Dogmática (Ciência do Direito em sentido estrito) cumpre papel de extrema relevância, compondo os enunciados freqüentemente dispersos em vários corpos legislativos, ajeitando-os na estrutura lógica compatível e apontando as correções semânticas que a leitura contextual venha a sugerir. Com tais ponderações, a comunicação normativa flui mais facilmente do emissor ao receptor, realizando os propósitos da regulação jurídica com mais clareza e determinação.

Lembremo-nos de que as regras jurídicas são as significações que a leitura do texto desperta em nosso espírito e, nem sempre, coincidem com os dispositivos mediante os quais o legislador distribui a matéria no corpo escrito da lei. Advém daí que, muitas vezes, um único artigo não seja bastante para a compreensão da norma, em sua integridade existencial. Vê-se o leitor, então, na contingência de consultar outros preceitos do mesmo diploma e, até, a sair dele, fazendo incursões pelo sistema. A proposição que dá forma à regra do direito, como ensina Lourival Vilanova, "*é uma estrutura lógica. Estrutura sintático-gramatical é a sentença ou oração, modo expressional frástico (de frase) da sín-*

tese conceptual que é a norma. A norma não é a oralidade ou a escritura da linguagem, nem é o ato de querer ou pensar ocorrente no sujeito emissor da norma, ou no sujeito receptor da norma, nem é, tampouco, a situação objetiva que ela denota. A norma jurídica é uma estrutura lógico-sintática de significação" (Norma Jurídica - proposição jurídica, RDP nº 61, p. 16).

É nessa linha de raciocínio que a Ciência do Direito Tributário vem desenvolvendo a concepção da chamada "*regra-matriz de incidência*", esquema lógico que revela a presença de um juízo condicional, em que se conjuga uma hipótese, suposto ou antecedente a um mandamento, uma consequência ou estatuição.

Ajustando esse pensamento aos domínios do tributário, podemos dizer que são numerosos os postulados disciplinadores da atividade impositiva do Estado, praticamente todos inscritos, expressa ou de modo implícito, na Constituição. Igualmente abundantes as regras tributárias que envolvem a instituição do gravame, tornando possível sua existência como instrumento efetivo de desempenho do poder político, social e econômico-financeiro. A proposição descritiva da norma é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a composição própria dos juízos condicionais de que falamos, entreligando antecedente e consequente pela cópula deôntica, o dever-ser que caracteriza a imputação jurídico-normativa.

Dentro desse arcabouço, a hipótese trará a previsão de um fato de possível ocorrência, enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica que se vai instaurar, onde e quan-

do acontecer o evento cogitado no suposto normativo. A hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em *descriptor* e *prescriptor*, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente.

A Dogmática moderna insiste na tese de que, tanto no descriptor (hipótese), quanto no prescriptor (consequência), existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese (descriptor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescriptor), deparemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da proposição normativa.

Firmadas tais colocações, é oportuno relembrar que o resultado dessa tarefa compositiva haverá de ser a obtenção de um juízo hipotético, e que seus componentes se associam pelo vínculo da imputação deôntica. Chegá-se, enfim à regra-matriz de incidência ou proposição-normativa-padrão. Em linguagem simbólica:

$$D \{ [Cm (v+c) . Ce . Ct] [Cp (Sa+Sp) . Cq (bcxal)] \}$$

Explicação dos símbolos:

"D" é o dever-ser neutro, interposicional, que outorga validade à norma jurídica, incidindo sobre o conectivo condicional para juridicizar o vínculo entre a hipótese e a consequência.

"[*Cm (v+c) . Ce . Ct*]" é a hipótese normativa, antecedente, suposto, proposição hipótese ou descritor, em que "(.)" é o conectivo conjuntor; "*Cm*" é o critério material da hipótese, núcleo da descrição fáctica; "*v*" é o verbo, sempre pessoal e de predicação incompleta; "*c*" é o complemento do verbo; "*Ce*" é o critério espacial da hipótese, condicionante de espaço; "*Ct*" é o critério temporal da hipótese, condicionante de tempo; "*g*" é o símbolo do conectivo condicional, interproposicional.

"[*Cp (Sa+Sp) . Cq (bcxal)*]" é o conseqüente normativo, proposição relacional, proposição tese ou prescritor, em que: "*Cp*" é o critério pessoal; "*Sa*" é o sujeito ativo da obrigação, o credor, sujeito pretensor; "*Sp*" é o sujeito passivo, devedor; "*Cq*" é o critério quantitativo; "*bc*" é a base de cálculo ou base impositiva e "*al*" é a alíquota.

Vamos, agora, preencher esse arranjo sintático com a linguagem do direito positivo, naquilo que atina ao imposto sobre produtos industrializados, saturando as variáveis lógicas com as constantes da legislação específica, a partir da Lei nº 4.502/64. São duas as regras-matrizes do IPI: a que incide sobre a operação de industrialização e aquela outra que alcança a importação de produtos industrializados do exterior, posto que não mais percute o tributo na arrematação de produtos industrializados levados a leilão, como ocorreu outrora. Como medida de economia do pensamento, vamos cingir-nos à primeira delas, a mais versada, aliás, no âmbito da Dogmática e a que toca de perto ao interesse da presente consulta. A hipótese será:

- *Critério material*: industrializar (verbo) produtos (complemento);

- *Critério espacial*: qualquer lugar do território nacional;

- *Critério temporal*: momento da saída do produto industrializado do estabelecimento industrial.

E o conseqüente:

- *Critério pessoal*: o sujeito ativo é a União Federal e o sujeito passivo é aquele que promoveu a operação de industrialização.

- *Critério quantitativo*: a base de cálculo é o valor da operação pela qual o produto deixou o estabelecimento industrial, enquanto a alíquota será aquela prevista na tabela do imposto.

Quero renovar a advertência segundo a qual o esquema da regra-matriz de incidência tributária é uma fórmula simplificadora, reduzindo, drasticamente, as dificuldades do feixe de enunciados que constituem a figura impositiva. Obviamente, não esgota as especulações que a leitura do texto suscita, porquanto o legislador lida com múltiplos dados da experiência, promovendo mutações que atingem o sujeito passivo, o tempo da ocorrência factual, as condições de espaço, a alíquota e as formas de mensurar o núcleo do acontecimento (base de cálculo). Essa gama de liberdade legislativa, contudo, não pode ultrapassar os limites lógicos que a regra-matriz comporta. Se as mutações chegarem ao ponto de modificar os dados essenciais da hipótese e, indo além, imprimir alterações na base de cálculo, estaremos, certamente, diante de outra figura tributária.

Tratando-se de expediente intencionalmente redutor das complexidades do imposto, seu emprego há de ser

tópico, servindo para o estudo de situação já consolidada, em que se pode indicar, com segurança, as significações que irão substituir os símbolos das variáveis ou, então, para ensejar uma visão teórica da unidade de percussão jurídica do gravame, uma vez que a regra-matriz é seu mínimo normativo. Nada obstante, será sempre de extrema utilidade e de enorme precisão, possibilitando, logo no primeiro instante, o isolamento do binômio "hi/bc", que nos leva ao reconhecimento da natureza peculiar do tributo. Para finalizar a apologia dessa ferramenta metodológica, cabe assinalar que se tem mostrado utilíssima no elucidamento de conflitos jurídicos, exibindo, à luz do sol, as fronteiras em que o legislador e o aplicador das normas devem manter-se, para não ofender o Texto Constitucional.

7. O Binômio "Hipótese de Incidência/Base de Cálculo", na Regra-Matriz do IPI

Entre nós, o tipo tributário é definido pela integração lógico-semântica de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo. Ao binômio, o legislador constitucional outorgou a propriedade de diferenciar as espécies tributárias entre si, sendo também operativo dentro das próprias subespécies. Adequadamente isolados os dois fatores, estaremos credenciados a dizer, sem hesitações, se um tributo é imposto, taxa ou contribuição, bem como anunciar a modalidade de que se trata.

O vultu constitucional desse princípio procede da redação empregada no art. 154, I, figurando, desse modo, entre os implícitos. E cremos, também, que a substituição do disjuntor

"ou" pelo conjuntor "e" se impõe por determinação de uma análise sistemática mais aturada.

Com relação ao IPI, a hipótese de incidência da regra-matriz que faz agora os nossos cuidados está representada pela circunstância de alguém vir a industrializar produtos, em qualquer lugar do território nacional, considerando-se acontecido o fato no instante em que os produtos industrializados deixarem o estabelecimento. E a base de cálculo escolhida pelo legislador é o valor da operação de que decorrer a saída, *confirmando* o critério material do antecedente normativo. Vê-se, por esse confronto, que a percussão do tributo se dá com a atividade de industrialização, pois a base impositiva, antes de armar-se para dimensionar o acontecimento, tem primeiro que identificá-lo nos traços jurídicos de sua tipificação legal. Além dessa função, que chamamos de *comparativa*, a base de cálculo cumpre duas outras: a função *mensuradora*, em que comparece para medir as proporções reais do evento e a função *objetiva*, em que se agrega à alíquota para compor a específica determinação da dívida.

A função objetiva da base de cálculo requer invariavelmente a presença de outro fator: a alíquota. Seja no que concerne ao IPI ou a qualquer outra exação, não pode haver base impositiva ali onde não houver alíquota, entidade que se congrega à base para oferecer a compostura numérica do debitum, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascerá pelo acontecimento do fato normativamente descrito. Não entra na configuração tipológica dos tributos,

cingidas que estão ao binômio hi/bc, mas se apresenta como instrumento importante na realização de elevados desígnios constitucionais, como a diretriz do respeito à capacidade contributiva e, por decorrência, a implementação da igualdade. É por manejá-la dentro de certos limites que o legislador evita os detrimientos do confisco e conduz a atividade tributária por canais politicamente recomendáveis, tornando efetivos propósitos de bem estar social e protegendo valores muito caros à comunidade. É lícito asseverar que as alíquotas são elementos preciosos na realização dos objetivos extrafiscais do Estado, ao manipular as várias figuras impositivas.

Para o IPI, a temática das alíquotas ganha uma dimensão expressiva, tendo em vista o mandamento constitucional da seletividade em função da essencialidade dos produtos. O constituinte outorgou ao legislador ordinário a possibilidade de dosar a carga tributária, em função de predicados de utilidade atribuídos aos produtos, segundo o talante do próprio legislador infra-constitucional, não estipulando critério determinado a que este último ficasse jungido. Aquilo que se extrai do art. 153, parágrafo 3, é apenas que o imposto venha a ser *“seletivo, em função da essencialidade do produto”*. Agora, de que modo chegar a esse resultado, positivando a orientação, foi providência sobre a qual se absteve o constituinte. Remanesce o valor, que há de ser implantado por um dos meios cabíveis.

O conteúdo semântico desse princípio aponta para um processo e para um valor. Enquanto processo, é forma de eleição, consciente e deliberada, promovida em determinado campo de

objetos, e conduzida por alguma diretriz racionalizadora. Mesmo quando, n'outro sentido, se fale em “seleção natural”, imagina-se uma força superior, absoluta, dotada de racionalidade, e capaz de imprimir direção ao processo de escolha. Mas a seletividade de que tratamos não é meramente um esquema formal, que se esgote com a própria realização, selecionando por selecionar. Este procedimento eletivo há de ser presidido pela estimativa da essencialidade, vale dizer, quer a Constituição que os produtos sejam classificados, tomando-se por base o teor da respectiva essencialidade. Aqui está o valor (essencialidade) que a Constituição indica, oferecendo o processo (seletividade) para obtê-lo. E a mensagem, ainda que lacônica, diz mais, porquanto os produtos, depois de organizados pelo critério axiológico da essencialidade, ficarão em correspondência com uma alíquota, que será tanto maior quanto menor o grau de utilidade que tais produtos venham a apresentar. Há grandezas em razão inversa, de tal sorte que, em se diminuindo o grau de essencialidade, elevar-se-ão as alíquotas correspondentes.

Certo que há problemas também semânticos a serem resolvidos, no que concerne aos vocábulos “essencialidade” e “utilidade”. Entretanto, bem podemos recordar a observação de Alf Ross, segundo a qual todas as palavras são vagas e potencialmente ambíguas. De fato, o caráter de utilidade que se atribui aos produtos industrializados é construção da experiência cultural de cada povo, tomando-se como referência um intervalo de tempo considerado. O que é indispensável para uma sociedade pode não

ser para outra, ou para ela mesma, em período subsequente. Ainda mais, entre as várias camadas de uma só comunidade social, o conceito de utilidade, que chega aos limites do seu campo de irradiação significativa assumindo o timbre de imprescindibilidade (equivalente nominal da máxima essencialidade), atravessa modificações sensíveis, retratando a mutante e instável condição do relacionamento inter-humano. Tudo isso nos leva a admitir esses signos com toda a lassidão de seu quadro de possibilidades significativas, sabendo que o emprego normativo vai ser uma função da ideologia do legislador e, sobretudo, de seus intérpretes. Distribuir os produtos industrializados pelas escalas da tabela, sob inspiração do primado da essencialidade é, decididamente, uma tomada de posição político-ideológica, sobre a qual não há o que discutir, porquanto nela se consubstancia o ato de vontade que o legislador emite, ao produzir a matéria legislada. Contudo, para compreendê-la deverá o exegeta sopesar dois pontos de efetiva importância: *a) o processo seletivo formal, isto é, o mecanismo de distribuição dos nomes dos produtos em classes e subclasses (operação classificatória) e b) o substrato axiológico que preside a organização, vale dizer, o critério da essencialidade como valor, ou como fim, assim entendida a estimativa enquanto racionalmente reconhecida no motivo da conduta.*

8. Classificar é Expediente Lógico Reordenador da Realidade

A Lógica dos Predicados, ou Lógica dos Termos, como pensamos ser mais apropriado referir, compreende

o estudo da composição interna dos enunciados simples e, dentro deles, a análise dos termos sujeito e predicado, da cópula apofântica e dos quantificadores (universal e existencial). E os nomes são palavras tomadas voluntariamente para designar os indivíduos e seus atributos, num determinado contexto de comunicação. Ao mesmo tempo em que todos os nomes são nomes de alguma coisa, real ou imaginária, nem todas as coisas têm nome privativo. Algumas reivindicam designação distinta, em função da sua individualidade, como acontece com as pessoas e com certos lugares que se tornam famosos. Mas há objetos que não têm nome próprio, de tal maneira que, se for preciso indicá-los, empregam-se nomes gerais, aptos para abrangê-los em número indefinido. Com efeito, um nome geral é susceptível de ser aplicado, no mesmo sentido, a um número indefinido de coisas.

Um nome geral denota uma classe de objetos que apresentam o mesmo atributo. Neste sentido, *“atributo”* significa a propriedade que certo objeto manifesta, e todo nome, cuja significação está constituída de atributos é, em potencial, o nome de um número indefinido de objetos. *Portanto, todo nome, geral ou individual, cria uma classe de objetos (de alguns objetos, como no geral, ou de apenas um, como nos nomes próprios).* Um nome geral é introduzido no discurso em face da necessidade de palavra que denote determinada classe de objetos e de seus atributos peculiares. Definamos, então, *classe* como *“a extensão de um conceito geral ou um universal”*, na lição de Albert Menne (*“Introducción a la Lógica”* - Editorial Gredos - Madrid - p. 140), lembrando

que o nome individual tem o condão de exaurir seu universo, sendo, portanto, também universal. Ou, finalmente, como a relação dos nomes de objetos que satisfazem a função proposicional " $f(x)$ ".

Ao examinar a estrutura interna do enunciado, a Lógica dos Termos se ocupa, além da definição, das operações de classificação e de divisão. Classificar é distribuir em classes; é dividir os termos segundo a ordem da extensão ou, para dizer de modo mais preciso, é separar os objetos em classes de acordo com as semelhanças que entre eles existam, mantendo-os em posições fixas e exatamente determinadas com relação às demais classes. Os diversos grupos de uma classificação recebem o nome de espécies e de gêneros, sendo que espécies designam os grupos contidos em um grupo mais extenso, enquanto gênero é o grupo mais extenso que contém as espécies. A presença de atributos ou caracteres que distinguem determinada espécie de todas as demais espécies de um mesmo gênero denomina-se "diferença", ao passo que "diferença específica" é o nome que se dá ao conjunto das qualidades que se acrescentam ao gênero para a determinação da espécie, de tal modo que é lícito enunciar: *a espécie é igual ao gênero mais a diferença específica* ($E = G + De$). Tomando o exemplo da linha curva, podemos classificá-la em circunferência, elipse, parábola, hipérbole, espiral etc. Se adicionarmos ao gênero (linha curva) as diferenças peculiares a cada qual, teremos as espécies anunciadas. Obviamente que as qualidades somente gerais não se prestam à divisão do gênero em espécies.

Com efeito, o gênero compreende a espécie. Disto decorre que o gênero denota mais que a espécie ou é predicado de um número maior de indivíduos. Em contraponto, a espécie deve conotar mais que o gênero, pois além de conotar todos os atributos que o gênero conota, apresenta um *plus* de conotação que é, justamente, a *diferença* ou *diferença específica*. Daí porque estabelecer o significado de diferença como aquilo que deve ser adicionado à conotação do gênero, para completar a conotação da espécie (Stuart Mill).

Nessa linha, os princípios que devem dirigir a classificação, como procedimento lógico, informam que não há nomes que sejam exclusivamente gêneros ou apenas espécies. Tais palavras são termos relativos, aplicados a certos predicados para explicar sua relação com dado sujeito. Desse modo, a classe que aparece como gênero relativamente à subclasse ou espécie que contém, pode ser, ela mesma, uma espécie em relação a uma classe mais compreensiva (gênero superior). As normas individuais e concretas consubstanciam espécies de normas jurídicas; todavia, formam o gênero de que são espécies as normas individuais e concretas veiculadas pelo Poder Judiciário que, por sua vez, são o gênero com relação às individuais e concretas postas por sentenças.

Toda classe é susceptível de ser dividida em outras classes. É princípio fundamental em Lógica que a faculdade de estabelecer classes é ilimitada enquanto existir uma diferença, pequena que seja, para ensejar a distinção. O número de classes possíveis é, por conseguinte, infinito; e existem, de fato, tantas classes quantos nomes,

gerais e próprios. Porém, se examinarmos, uma a uma, as classes assim formadas, como a dos contratos ou das plantas, a classe dos elementos químicos ou dos planetas, e se considerarmos em que particularidade os indivíduos de uma classe diferem dos que a ela não pertencem, encontraremos sob esse aspecto uma diferença bastante nítida entre duas classes distintas.

Por outro lado, o expediente classificatório pode dar sentido artificial a uma palavra em decorrência da necessidade técnica de uma ciência particular. Isto porque cada gênero difere dos outros, não necessariamente por um só atributo, senão por número indefinido de atributos. A taxa, por exemplo, é espécie do gênero tributo, tomando-se como critério de distinção a circunstância de sua hipótese de incidência abrigar sempre uma atuação do Estado, efetiva ou potencial, referida ao sujeito passivo. Entretanto, outra é a característica segundo a qual, para as taxas, não há falar-se em competências privativas.

Realmente, não existem limites à liberdade de fazer classificações que, no fundo, se consubstancia em separar em classes, em grupos, formando subclasses, subdomínios, subconjuntos. Ao sujeito do conhecimento é reservado o direito de fundar a classe que lhe aprouver e segundo a particularidade que se mostrar mais conveniente aos seus propósitos. Ressalvemos, porém, que se a conveniência prática é motivo suficiente para autorizar as principais demarcações de nossos objetos, *a fortiori* devemos estar atentos para a correção do processo de circunscrição, garantindo que os gêneros e as espécies sejam, efetivamente, gêneros e espécies.

A operação que nos permite distinguir as espécies de um gênero dado é a divisão, assim entendido o expediente lógico em virtude do qual a extensão do termo se distribui em classes, com base em critério tomado por fundamento da divisão. Mas, evitemos a confusão entre dividir e desintegrar. Quando afirmamos que "o ano tem doze meses" ou que "o livro consta de 10 capítulos" estamos diante de procedimento chamado "desintegração", que pode ser reconhecido na medida em que os elementos desintegrados do todo não conservam seus traços básicos, não sendo possível, neles, perceber o conteúdo do conceito desintegrado. Um capítulo do livro não é o livro, assim como o mês não é o ano. Em contranota, quando dizemos que "seres vivos se dividem em animais e plantas", tanto podemos predicar dos animais a condição de seres vivos, quanto das plantas.

Importa mencionar as regras que presidem a operação de dividir que é, afinal de contas, o processo empregado para classificar os termos. A inobservância de tais preceitos provoca erros inevitáveis que maculam o raciocínio, comprometendo a manifestação do pensamento e prejudicando a comunicação entre as pessoas.

São elas: 1) A divisão há de ser proporcionada, significando dizer que a extensão do termo divisível há de ser igual à soma das extensões dos membros da divisão. 2) Há de fundamentar-se num único critério. 3) Os membros da divisão devem excluir-se mutuamente. 4) Deve fluir ininterruptamente, evitando aquilo que se chama "salto na divisão".

Cumpra advertir que a boa classificação depende não só do processo

de bem dividir o termo, mas, antes disso, de elaborarmos uma definição adequada de seu conceito. E definir é operação lógica demarcatória dos limites, das fronteiras, das lindes que isolam o campo de irradiação semântica de uma idéia, noção ou conceito. Com a definição, outorgamos à idéia sua quiddidade, que há de ser respeitada do início ao fim do discurso.

Ora, se dissemos e redissemos que nossa realidade é constituída pela linguagem; que o mundo jurídico se estabelece pela linguagem do direito; claro está que as unidades desses sistemas signícos, em grande parte nomes, gerais e próprios, são classes que exprimem gêneros ou espécies e, como tal, passíveis de distribuição em outras classes, segundo, evidentemente, as diretrizes do critério escolhido para a divisão. Com os recursos da classificação, o homem vai reordenando a realidade que o cerca, para aumentá-la ou para aprofundá-la consoante seus interesses e suas necessidades, numa atividade sem fim, que jamais alcança o domínio total e a abrangência plena. E salientamos esse caráter reordenador porque assim como a classificação pressupõe a existência de classe a ser distribuída em subclasses, o aumento ou aprofundamento da realidade, como algo constituído pela linguagem, antessupõe também a afirmação da própria realidade enquanto tal.

A Lógica reserva à temática da classificação um capítulo inteiro, denominado Teoria das Classes, em que se estuda o conceito de classe e o quadro de suas propriedades gerais. Como disciplina autônoma, foi criada e desenvolvida pelo matemático alemão G. Cantor (1845/1918), recebendo,

nesses setores do conhecimento, o nome de Teoria dos Conjuntos.

Posto que todos os nomes são classes de elementos, inclusive os nomes individuais (domínios ou conjuntos formados por um único objeto), não só a comunicação cotidiana, com sua linguagem livre e descomprometida, mas a Matemática, a Botânica, a Zoologia, a Sociologia, o Direito e todas as demais ciências lidam, necessária e insistentemente, com essas entidades. Ali onde houver linguagem, natural ou técnica, científica ou filosófica, haverá, certamente, classes e operações entre classes, com o aparecimento de gêneros, espécies e subespécies. Isso, em qualquer das regiões ónticas: seja a dos objetos naturais ou dos ideais; a dos metafísicos ou dos culturais. E frases como "*o indivíduo x é elemento do conjunto C*", "*o objeto y pertence à classe K*" ou "*o domínio D contém como elemento o indivíduo z*", são expressões que denunciam a presença dessa categoria formal que, em linguagem simbólica, escrevemos "*x K*" ("*x está em K*").

9. O Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, a Nomenclatura Brasileira e a Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados

O Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias é conteúdo aprovado Convenção Internacional (Bruxelas, 14/06/83), à qual o Brasil aderiu em 31/10/86. Como tal, é a base da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias que, por sua vez, é a fonte da implantação da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI). São, todas elas, classificações codifi-

cadas, isto é, expedientes artificiais que nos possibilitam repartir dado setor de objetos em subsectores específicos, consoante determinado critério, fixando-se para cada classe não um nome, mas um número ou um código alfanumérico.

Revestindo o caráter artificial de todas as classificações, a que estrutura a tabela de incidência do IPI criou uma outra realidade, reordenando a até então existente. Cada código denota um conjunto de mercadorias e, idealmente, cada mercadoria tem um código ao qual se subsume. Algumas, mesmo semelhantes, exigem e recebem códigos distintos.

O Sistema Harmonizado, tal qual aprovado na Convenção Internacional, opera com seis dígitos, correspondendo a posições e subposições de mercadorias, mas a NBM/SH (TIPI/TAB) sobrepõe-se àquele sistema para acrescentar-lhe matriz de subespécies, mediante a particularização de itens e de subitens.

O código-posição denota uma classe de mercadorias que apresentam o mesmo atributo e atributo é a propriedade que manifesta um dado objeto. Todo código cuja significação esteja constituída de atributos é, em potencial, o código de um número indefinido de mercadorias. Portanto, todo código-posição cria uma classe de objetos.

Tomemos por exemplo a máscara utilizada na codificação da tabela NBM/SH-TIPI:

"XXXX.YY.ZZzz"

Três são as divisões: código-posição "XXXX", código subposição "YY" e código-item/subitem "ZZzz". Cada uma das letras representa um número. Assim, considerando que o sistema numérico empregado seja o

decimal e tratando-se de variáveis numéricas, é lícito concluir que:

1 - o código-posição "XXXX" pode apresentar variação combinacional de 0000 até 9 999, isto é, 10 000 combinações possíveis;

2 - o código sub-posição "YY" pode apresentar variação combinacional de 00 até 99, ou seja, 100 combinações possíveis; e

3 - o código-item/subitem "ZZzz" pode apresentar variação combinacional de 0000 até 9 999, isto é, 10 000 combinações possíveis.

Infere-se, ainda, da ordem das variáveis de grupo, o seguinte:

4 - o código-posição "XXXX" descreve 10 000 gêneros possíveis e cada um desses pode apresentar 100 espécies diferentes em relação ao código-subposição "YY";

5 - o código subposição "YY", que é espécie em relação a "XXXX", é gênero em função do código-item/subitem "ZZzz". Nesse sentido, o código-subposição "YY" descreve até 100 gêneros distintos e cada um deles pode apresentar até 10 000 espécies diferentes em relação ao código "ZZzz".

6 - Deduz-se que o código-posição "XXXX" é sempre variável de gênero; o código-item/subitem "ZZzz" é variável de espécie em relação a "YY" e variável de subespécie em relação a "XXXX"; o código subposição "YY" é variável de espécie em relação a "XXXX" e de gênero em relação a "ZZzz".

De ver está que a classificação do Sistema Harmonizado se volta ao objetivo de oferecer um panorama genérico dos produtos, considerados na conformidade de critérios técnicos internacionais para atender às exigên-

cias de uniformização do comércio entre as nações. Os vários países signatários da Convenção adotam-na, promovendo os acréscimos que a política tributária de cada um sugerir, em termos de melhor adaptação à realidade nacional e aos juízos de valor que as circunstâncias internas venham a recomendar sobre a multiplicidade dos produtos classificados. Dito de outro modo, se a distribuição das mercadorias no Sistema Harmonizado da Convenção tende à neutralidade axiológica, preponderando, nitidamente, os caracteres técnicos das várias unidades, outro tanto não se dá com o sistema da NBM/TIPI, aparelhado para classificar os produtos de acordo com avaliações nacionais, em que a estimativa específica dos bens é sopesada em função do papel que seu aproveitamento representa para a sociedade brasileira, num dado momento histórico. Com a NBM/TIPI, operou-se um ajuste da tecnicidade classificatória da tabela internacional ao ambiente do sistema normativo brasileiro, adquirindo novo matiz significativo. A adição dos códigos item/subitem demonstra bem esse esforço do legislador em promover um processo de adaptação que, introduzindo subclasses adicionais, aprofundou a conotação das subposições originais, depositando naquelas subclasses os valores inerentes às particularidades do nosso ordenamento positivo.

Daí porque se aplicam as "Regras Gerais de Interpretação" da NBM/SH (TIPI/TAB) às posições e subposições, isto é, aos seis primeiros dígitos "XXXXYY", sendo que as regras de números 1, 2, 3, 4 e 5 para o reconhecimento da posição "XXXX" e a regra de número 6 para identificar-se a

subposição "YY". Eis o teor da regra de número 6:

"A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de subposição respectivas, assim como 'mutatis mutandis' pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Para os fins da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário".

Do dígito 7 ao dígito 10, vale dizer, para o código item/subitem "ZZzz" a regência é a da Regra Geral Complementar (RGC) número 1, da NBM/SH (TIPI/TAB):

"As regras gerais para interpretação do Sistema Harmonizado são igualmente válidas, 'mutatis mutandis', para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos de mesmo nível (um item com outro item, ou um subitem com outro subitem)".

11. A Tabela de Incidência do IPI e sua Importância para a Integração da Regra-Matriz desse Imposto - Valores Jurídicos que não estão Presentes na sua Exegese

A tabela de incidência do IPI é segmento de linguagem prescritiva inserta, como vimos, no ordenamento jurídico brasileiro, e que se destina a oferecer elementos para a identificação dos produtos alcançados pela percução do gravame, além de conferir-lhes um valor percentual, a título de alíquota. Atua, por conseguinte, no critério material da hipótese normati-

va, precisando o complemento do verbo, sobre completar o critério quantitativo da consequência, ao atribuir a percentagem correspondente ao bem tributado.

Nada mais é necessário dizer para enaltecer-lhe a importância, razão pela qual teremos que tomar uma série de cuidados, sempre que o problema se situe na compreensão da tabela. Ao interpretá-la, não podemos nos esquecer de que é parte da regra-matriz de incidência do IPI, não só por afetar-lhe o critério material da hipótese, como também por concorrer com dado imprescindível para a composição do quantum devido, ao estipular a grandeza percentual que há de ser conjugada à base de cálculo. Por certo, então, que os valores jurídicos concebidos para presidir a instituição desse imposto têm que ser invocados com veemência, quando o assunto é discutir o espaço que determinado produto ocupa na configuração da tabela.

Antes de mais nada, porém, uma advertência que me parece oportuna: tratando-se de classificação produzida na linguagem prescritiva do direito, está informada por critérios exclusivamente jurídicos. As diretrizes que orientam a distribuição das posições, subposições, itens e subitens devem ser pesquisadas nos limites do ordenamento positivo brasileiro, descabendo falar-se em recursos de outras ciências, como expedientes técnicos que justifiquem o alojamento das mercadorias nos vários compartimentos da tabela. Isso não quer expressar, por óbvio, que o interessado abandone outros conteúdos de significação que sejam úteis para a determinação da identidade do produto. Pretende simplesmente afirmar que o catálogo foi

concebido, estruturado, organizado segundo estimativas de ordem jurídica. A observação é útil porque um sistema de classificação, como o de que falamos, é algo sobremaneira complexo, em que as múltiplas classes e subclasses se cruzam e entrecruzam, reivindicando a atenção do intérprete para o correto isolamento do objeto procurado.

De outra parte, é preciso repisar a sensível diferença que se estabelece entre o Sistema Harmonizado, enquanto conteúdo da Convenção internacional de Bruxelas, e a tabela de incidência do IPI, extraída da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias. Traz o primeiro o fim deliberado de instituir nomenclatura uniforme, no sentido de facilitar o comércio entre as nações, servindo-se, por isso mesmo, de características técnicas aceitas internacionalmente. A última, entretanto, persegue outros objetivos: toma o primeiro como proposta de trabalho, passando a injetar-lhe fatores de distinção fundados no valor *essencialidade*. Daí a inclusão de itens e subitens, aumentando a complexidade dos produtos, mas propiciando ensejo ao reconhecimento da destinação do bem, para aferir seu índice de utilidade social ou pessoal. E o legislador que cria o IPI não procede assim porque deseja. É imperativo constitucional: não pode deixar de fazê-lo.

Essas duas reflexões, isto é, a circunstância de que a tabela influi na regra-matriz de incidência do IPI, tanto pela hipótese, quanto pela tese; e a consideração de que a referida lista foi estruturada exatamente para implantar o valor essencialidade, por expressa determinação constitucional, levam a interpretar a classificação em-

preendida na Tabela/TIPI segundo o regime axiológico a que está submetido esse tributo.

Ora, se meditarmos que o dado jurídico se apresenta sempre como um fenômeno cultural e que não há objeto do mundo da cultura sem a presença de valores, a conclusão poderia parecer demasiadamente intuitiva e cristalina. Justifica-se, todavia, por identificar com nitidez os valores que estão necessariamente envolvidos na compreensão do tema. E essas estimativas

são, em ordem de redução crescente: os princípios constitucionais gerais, os princípios constitucionais tributários gerais, os princípios constitucionais tributários específicos do IPI e, dentre eles, *o princípio da essencialidade, apurado pelo mecanismo da seletividade*. Raciocinar com esses elementos implica reconhecer imprecedente qualquer tentativa hermenêutica que considere os textos do direito posto, com relação ao IPI, sem atinar aos mencionados valores.

Cooperativas - o Certo e o Errado a Respeito da Tributação de suas Aplicações Financeiras

Ricardo Mariz de Oliveira

1. Preâmbulo

Uma das mais aceras controvérsias fiscais, que se estende por mais de uma década, gira em torno da incidência ou não do imposto de renda sobre o resultado das aplicações financeiras efetuadas pelas cooperativas.

Ao longo dos debates, a jurisprudência administrativa firmou-se inicialmente em favor da incidência, ao passo que a judicial posicionou-se radicalmente em sentido inverso. Curiosamente, algumas decisões dão sinais de alguma inversão nas posições, pois o 1º Conselho de Contribuintes, em acórdãos mais recentes, adotou o entendimento de que as receitas financeiras seriam tributáveis apenas na proporção das receitas de atividades não próprias das cooperativas, ao passo que alguns acórdãos da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça contrariaram a ainda remansada jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais, os quais persistem declarando a não incidência.

Muita coisa tem sido dita e escrita a propósito do tema, sendo oportuno, neste momento em que parece haver uma nova reflexão sobre ele, tentar verificar o que de *certo* e o que de *errado* há a respeito.

Não que este trabalho tenha a pretensão de afirmar a *verdade*, mas é uma tentativa de verificar e demonstrar a *verdade*, o *certo* e o *errado* através da própria lei, e com suporte apenas na lei.

Em outras palavras, é a lei que diz e dirá o que de *certo* e o que de *errado* há em torno do tema.

2. Uma Introdução Necessária - o Papel da Cooperativa no Mundo dos Negócios e sua Normatização pelo Ordenamento Jurídico - Verdades Essenciais Formadoras de Princípios Jurídicos

Não é possível focar o problema particular da incidência do imposto de renda sobre as aplicações



Ricardo Mariz de Oliveira é Advogado e Diretor-Secretário do Instituto Brasileiro de Direito Tributário-USP.