

Apontamentos acerca da hipótese de incidência e do fato gerador do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)¹

Luiz Gustavo Santana de Carvalho

SUMÁRIO: 1. A importância do processo de interpretação. 2. Os limites delineados na Constituição Federal de 1988. 3. A hipótese de incidência do IPI: "operações"? 4. A harmonização das idéias apresentadas com o sistema jurídico vigente: o exercício da competência tributária 5. A Base de Cálculo do IPI. 6. Conclusão

1. A importância do processo de interpretação

Ressalta aos olhos a importância da análise da hipótese de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, quando, diante da legislação tributária vigente, encontramos por vezes em situações de extrema dúvida no que se refere à determinação do verdadeiro imposto devido: IPI, ICMS ou ISS. A má técnica legislativa, com certeza, na maioria das vezes, é fator responsável por tal incerteza. A par disto, a *interpretação – atividade jurídica fundamental, desenvolvida pelo ser humano, enquanto sujeito de conhecimento, e tendo em vista um objeto do mundo social posto à sua frente*² – dada pelo operador do direito às manifestações objetivas do direito positivo, assim como pelo cientista, também contribuem para tanto.

Com certeza, muitos já trataram do tema que aqui é analisado, inclusive, no mais das vezes, definindo-os em sentido diverso. Todavia, não se deve ajoelhar diante do que parece óbvio. Aliás, omitir-se de abordar assuntos pelo simples fato de sua "suposta" obviedade, a meu ver, revela, verdadeiramente, um processo de estagnação da ciência. Inovar é preciso. Ousar é criar, produzir novas idéias. Dogmatizar, ao contrário, é parar no tempo e no espaço, o que se põe de forma antagônica ao desenvolvimento do conhecimento científico.

Pois bem, conhecer o Direito é também interpretá-lo. É verdade. E interpretá-lo não é só explicar o que nele há na relação de causa e efeito, mas também, e acima de tudo, identificar

¹ CARVALHO, L. G. S. *Apontamentos acerca da hipótese de incidência e do fato gerador do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)*. In Revista de Estudos Tributários, v. 4, nº 24 (mar/abr). Porto Alegre: Síntese e IET, p. 47-60, 2002. (ISS 1519-1850)

² Cf. CARVALHO, Paulo de Barros in artigo *Lançamento por Homologação – Decadência e Pedido de Restituição*. IOB – Fev/1997, n.º 3/97, Cad. 1, p. 77-82.

valores que estão sempre presentes no fato jurídico e na conduta intersubjetiva. Não há texto sem contexto. É essa a justificativa pelo que nos faz, desde já, refutar a chamada *interpretação literal*, sob pena de vermos frustrada tal atividade jurídica, no *processo de edificação do sentido*.

Dessa forma, conclui-se que, cada um deve desenvolver esse trabalho criativo, a partir de um dado axiológico, criando sua própria compreensão do texto, em um processo de apreensão da norma jurídica a partir de um contato direto com as fontes de direito, sem deixar de considerar a significação que cada signo contém em si mesmo. Cumpre destacar, no entanto, que o processo hermenêutico não deve ser tido somente como um processo de atribuição de significados aos enunciados, isto é, um processo de construção de sentido individual, pessoal.³

Para o alagoano ADRIANO SOARES DA COSTA, com fundamento no segundo Wittgenstein, no processo de interpretação o intérprete não atribui, como queira, significação ao texto, o que, se ocorrido, caracteriza um processo arbitrário. Afirma ele: "*Dizer que o signo não possui, ele próprio, uma significação é fácil dito, mas com isso se emascula o processo comunicacional, que apenas pode ser realizado dentro de um código comum ao emissor e ao destinatário*".⁴

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES sugere o caminho a ser seguido no que se refere ao estudo do direito tributário, ao afirmar que "*no Brasil, a Constituição Federal caracteriza-se por disciplinar rígida e quase exaustivamente o quadro da tributação, descendo a minúcias que a individualizam em confronto com os outros diplomas políticos da atualidade. Essa circunstância está a indicar que o caminho metodológico mais aconselhável, para ser adotado como ponto de partida dos estudos jurídicos do tributo, está nos princípios e normas constitucionais discriminadoras da competência tributária e reguladoras do seu exercício*".⁵

Assim, *ab initio*, registrarei que o estudo proposto far-se-á pelo caminho constitucional, na busca da hipótese de incidência do IPI, o que terá como principal efeito a determinação de sua base de cálculo, tomando como noção fundamental o que propõe o também alagoano GABRIEL IVO: "*as normas são vistas como um sistema, num movimento escalonado onde*

³ Cf. COSTA, Adriano Soares da. *Incidência e Aplicação da Norma Jurídica Tributária: Uma crítica ao realismo lingüístico de Paulo de Barros Carvalho*, artigo publicado pela Revista Tributária e de Finanças Públicas, nº 38, p. 19/35.

⁴ *Idem, Ibidem*.

⁵ À guisa de prefácio na obra de Geraldo Ataliba: *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed., São Paulo: Malheiros Ed., 2000.

umas se superpõem às outras, retirando as menores o seu fundamento de validade das maiores. No cume estão as normas contidas na Constituição Federal, onde iremos encontrar toda a formação do poder constituinte decorrente, bem como a prescrição do Estado Federal brasileiro".⁶

Tal menção se faz necessária em face da quase tradição existente em nosso país em situar o ponto de origem dos estudos nos degraus inferiores da hierarquia normativa, como indicado por ROQUE ANTÔNIO 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 portarias. No mais das vezes – devemos reconhecer – o resultado de tal prática tem sido desastroso*".⁷

Embora não seja o processo hermenêutico objeto do presente estudo, urge destacar sua importância, bem como o caminho metodológico a ser seguido, a fim de que se torne possível obter-se conclusões concisas, que guardem respaldo no Ordenamento Jurídico aí posto.

2. Os limites delineados na Constituição Federal de 1988

É sabido que os tributos têm, em geral, caráter arrecadatório, posto que servem como fonte de riqueza, de onde o Estado obtém receita para fins de atendimento das necessidades públicas. Não esquecendo sua outra função (extrafiscal), é preciso ter em mente que, na sua finalidade de ordenar a conduta humana, organizando as relações, obrigatoriamente, o direito valora os fatos e através das normas jurídicas erige à categoria de fato jurídico aqueles que têm relevância para o relacionamento intersubjetivo. O mundo jurídico, assim, constitui produto do fato jurídico, resultado da conjunção da norma jurídica com a situação de fato por ela prevista. A norma jurídica, deste modo, tem a função de definir o fato jurídico.

É bem verdade que nem todos os fatos, mesmo aqueles praticados pelo homem, possuem tamanha relevância a ponto de serem erigidos a tal condição – fato jurídico; todavia, quando interferem no relacionamento intersubjetivo, de forma direta ou indireta, afetando a posição do homem em relação aos demais, o legislador, seja ele constituinte ou ordinário, edita norma que passa a regulá-los, imputando efeitos que repercutem no plano social, como também no

⁶ *Constituição Estadual: competência para elaboração da Constituição do Estado-membro*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 30.

⁷ *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 3ª ed., São Paulo: RT, p. 193.

econômico.⁸

Pois bem, para o Direito Tributário, o fato que se reveste de tamanha relevância no relacionamento intersubjetivo, de modo a interferir na vida cotidiana dos homens, *deve ser* sempre um fato que exterioriza capacidade contributiva, isto é, uma *manifestação objetiva de riqueza*,⁹ ou um *fato signo presuntivo de riqueza*, como prefere denominar BECKER, que pode exteriorizar-se de diversas formas, a saber: realizar operações relativas à circulação de mercadorias – o que implica em lucro –, prestar serviço de qualquer natureza, etc. Assim, a comunidade jurídica elege tais fatos para a partir de então imputar-lhes efeitos. Dessa forma, desde já, podemos concluir que, enquanto a norma é fonte formal, o fato tributário previsto na h.i. é fonte material do dever tributário.¹⁰

Dentro dessa idéia, pode-se notar que o legislador constituinte percebeu a importância de tais fatos, a partir de um dado axiológico, para os revestir de juridicidade. Assim, a Constituição não criou tributos, mas sim, elencou e distribuiu, cuidadosa e exaustivamente, as várias competências tributárias de cada uma das pessoas políticas,¹¹ para que estas – União, Estados, Municípios e o Distrito Federal – o fizessem por meio de lei. Concedeu-lhes, portanto, uma aptidão para criar tributos, *in abstracto*, por meio de lei, descrevendo ainda todos os seus elementos, tais como: hipótese de incidência, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota.¹² Tem-se, pois, em considerando a rigidez do Texto Maior, que "*os limites de toda competência estão perfeitamente traçados e bem articulados, de tal sorte que não pode haver em seu exercício, quaisquer atropelos, conflitos ou desarmonias.*"¹³

Cumprido observar que, apesar da exaustiva e cuidadosa delimitação das competências tributárias, o legislador ordinário tem a opção do seu exercício, ou seja, pode ou não instituir e cobrar tributos sobre as situações para as quais a Constituição outorgou-lhe poderes. A boa doutrina, ao tratar do estudo das competências tributárias, tem tido o cuidado de examinar suas características. Desse modo, CARRAZZA¹⁴ tratou da matéria abordando seis qualidades

⁸ MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do Fato Jurídico (Plano da Existência)*. 7ª ed., São Paulo: Saraiva, 1995.

⁹ Expressão utilizada por CARRAZZA, *Op. Cit.*, p. 60.

¹⁰ NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. *Fundamentos do dever tributário*. Dissertação de mestrado pela Universidade Cândido Mendes, Rio de Janeiro, 2001, p. 99.

¹¹ Cf. CARRAZZA, p. 240.

¹² *Idem, Ibidem*, p. 242.

¹³ *Idem, Ibidem*, p. 240.

¹⁴ *Op. Cit.*

distintas, quais sejam: privatividade (i), indelegabilidade (ii), incaducabilidade (iii), inalterabilidade (iv), irrenunciabilidade (v), e por fim, a facultatividade de seu exercício (vi).

A facultatividade do exercício da competência tributária resta inequívoca quando se analisa, por exemplo, a competência da União para instituir impostos sobre grandes fortunas (art. 153, VII, da CF/88), o que ainda não foi criado, exatamente porque tem a faculdade de instituir o gravame, como lembra PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁵, ou como se dá com os Municípios, que em sua maioria não produziram legislação instituidora do ISS.¹⁶

CARRAZZA, ao tratar da matéria, afirma que: "*As pessoas políticas, conquanto não possam delegar suas competências tributárias, por força da própria rigidez de nosso sistema constitucional, são livres para delas se utilizarem, ou não. Donde concluímos que, podendo o mais (não criar tributos), podem o menos, isto é, utilizar, apenas em parte, suas competências tributárias (ou até transferir, mediante lei, o direito subjetivo de arrecadar o tributo a pessoas públicas ou privadas).*"¹⁷

Por sua vez, PAULO DE BARROS CARVALHO faz ressaltar que: "*no plexo das faculdades legislativas que o constituinte estabeleceu, figura a de editar normas que disciplinam a matéria tributária, desde a que contemple o próprio fenômeno da incidência até aquelas que dispõem a propósito de uma imensa gama de providências, circundando o núcleo da regramatrix e que tornam possível a realização concreta dos direitos subjetivos de que é titular o sujeito ativo, bem como dos deveres cometidos ao sujeito passivo.*"¹⁸

Pois bem, nesse diapasão, o ente revestido de aptidão para criar o tributo, por conta da outorga do constituinte, pode exercitar *in totum*, parcialmente, ou não exercitar sua competência tributária.

Ocorre que, dentro de toda essa sistemática adotada, o constituinte jamais poderia ter atribuído a entes diversos a aptidão para imputar efeitos sobre o mesmo fato imponível, ou seja, à mesma *manifestação objetiva de riqueza*. Tal assertiva deve ser posta em face das conclusões a que a doutrina majoritária vem chegando, a seguir demonstradas.

¹⁵ *Curso de Direito Tributário*. 13ª edição. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 217.

¹⁶ O disposto no art. 11 da Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000, não deve ser interpretado de forma a obrigar cada ente da federação a exercitar sua competência tributária. A faculdade é outorgada pela Lei Maior. Não poderia, assim, a Lei Complementar impor tal obrigação. O dever que se impõe é do exercício pleno da capacidade tributária, isto é, efetiva arrecadação de todos os tributos já instituídos.

¹⁷ *Op. Cit.*, p. 330.

¹⁸ *Op. Cit.*, p. 211.

3. A hipótese de incidência do IPI: "operações"?

O art. 46 do CTN diz ser fato gerador do IPI: (i) *o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira*; (ii) *a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51*; (iii) *a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão*. Deve-se notar que a interpretação literal desta regra consubstancia flagrante desrespeito ao comando constitucional, o que nos leva a reduzi-las às suas reais proporções, entendendo-as apenas como o critério temporal da h.i. do IPI.¹⁹

Na busca constante do conceito da hipótese de incidência do IPI, parte da doutrina afirma estar-se diante de um laconismo da Lei Maior, uma vez que em seu art. 153, IV atribuiu competência à União para criar e cobrar o IPI, deixando de mencionar o critério material de sua hipótese de incidência.

Por outro lado, há aqueles que entendem ter a Carta Magna se desviado do que lhe é adjetivo e secundário, para ater-se com exclusividade ao que lhe é indispensável e substantivo. A expressão "*produtos industrializados*", utilizada no antecedente normativo, por si só, já seria suficiente à construção dos limites da competência tributária em questão. Doutra banda, tem-se ainda chegado à conclusão de que o verdadeiro critério material da h.i. do IPI seria a *realização de operações com produtos industrializados*, tendo como pressuposto a industrialização de produtos. Dentre os que defendem tal idéia, podemos destacar MARÇAL JUSTEM FILHO²⁰ e PAULO DE BARROS CARVALHO, o que se confirma pela aprovação da proposição deste último, à unanimidade, no II Congresso Nacional de Estudos Tributários (São Paulo – SP, out/1989).²¹ Vale destacar, por oportuno, que GERALDO ATALIBA e CLEBER GALDINO²² chegam a afirmar que: "*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*".

A doutrina majoritária tem afirmado serem os *atos e negócios jurídicos translativos da posse ou da propriedade do produto* a verdadeira e principal hipótese de incidência do IPI, utilizando para tanto a justificativa de haverem referências inequívocas a tais operações ao

¹⁹ *Idem, Ibidem*, p. 76.

²⁰ *O Imposto sobre Serviços na Constituição*. p. 40.

²¹ Cf. VIEIRA, José Roberto. *IPI: a regra matriz de incidência*. São Paulo: Juruá, p. 74.

²² *Hipótese de Incidência do IPI*. RDT, nº 37, p. 148.

longo de toda a legislação tributária, quando faz menção, por exemplo, à venda, revenda, venda a varejo, operações, valor da operação, preço do produto, etc.

Ora, se considerarmos as *operações com produtos industrializados* como sendo a real h.i. do IPI, estaríamos, substancialmente, tributando duplamente as *operações relativas à circulação de mercadorias* cujo objeto fossem os produtos industrializados. O fato tributável do ICMS pode ocorrer no mundo real de diversas formas, dentre as quais através de operações que tenham como objeto os produtos industrializados. Ora, a *manifestação objetiva de riqueza* que levou o legislador, a partir de um dado axiológico, a eleger a conduta descrita na h.i do ICMS, foi o lucro obtido com tal operação, sobre o que se imputa o dever de pagar este tributo.²³ Ao tomar, portanto, as operações com produtos industrializados como fato gerador do IPI, está se atribuindo dever sobre manifestação já elegida em outra norma jurídica.

O verdadeiro sentido da CF/88 ao delimitar a competência da União para instituir imposto sobre produtos industrializados, não foi conceder poderes para tributar tais operações, realizadas através de *atos e negócios jurídicos translativos da posse ou da propriedade do produto*. Acredito que, nesse caso específico, a *manifestação objetiva de riqueza* definida pela norma jurídica, isto é, o fato socialmente relevante eleito pela comunidade jurídica, seria tão somente a industrialização de produtos, em si mesma, independente de sua finalidade: consumo próprio, venda, etc. Explico.

Ao industrializar produtos, aquele que o faz está inserindo no mundo físico um novo bem da vida, bem este material, anteriormente inexistente, que passa a integrar seu patrimônio, de modo a interferir no relacionamento intersubjetivo, afetando o equilíbrio de posição deste em relação aos demais. É esta a *manifestação objetiva de riqueza* eleita à categoria de fato jurídico pela norma – a industrialização de produtos, por si só –, que uma vez ocorrida no mundo real, deveria prescrever a consequência do dever do pagamento do imposto (IPI).

A finalidade da industrialização, ou mesmo as operações futuras, nos moldes postos pela Constituição, é irrelevante²⁴ para o exercício da competência tributária. Não deveria, pois, a finalidade interferir no nascimento da relação jurídica tributária. O direito subjetivo estatal de

²³ Não trato aqui do conceito contábil ou jurídico de lucro, mas sim o seu sentido mais amplo. É a partir do lucro, *lato sensu*, que o comerciante extrai o seu sustento. É essa a manifestação de riqueza de que trato.

²⁴ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 13ª ed., São Paulo: Malheiros, 1998, p. 232. Ele já tratava deste tema, ainda que de forma superficial. Para ele: "*É importante notar que o imposto recai sobre o produto, sendo, em princípio, irrelevante sua destinação, assim como o processo econômico de que se originou.*"

exigir o pagamento do imposto deve colocar-se oposto ao dever jurídico daquele que realiza tal prática, sempre que esta ocorrer. As operações que porventura o industrial venha a realizar, devem ser fato gerador de obrigação tributária diversa, que não a tratada pelo IPI. Ora, se se vende o produto industrializado, deve-se pagar ICMS; se se celebra contrato de locação, com intuito comercial, deve-se pagar ISS²⁵, e assim por diante.

Ter-se-ia, portanto, a verdadeira hipótese de incidência do IPI na industrialização de produtos, que uma vez ocorrida, faria nascer a obrigação tributária, de forma *infallível*,²⁶ independentemente de sua finalidade. O conceito constitucional é completo. Ainda que com destinação ao consumo próprio, deveria o industrial cumprir com seu dever jurídico, que nasceu com a ocorrência do fato tributável, haja vista, conforme já tratado, tal conduta interferir nas relações intersubjetivas no plano social e econômico.

Alguns exemplos, postos a título de melhor situar a discussão, servem como forma de elucidar o que aqui se expõe: a) aquele que industrializa produtos para fins de doação a pessoas carentes deve pagar IPI? b) aquele que produz uma centena de automóveis com a finalidade de celebrar pequenos contratos de locação, com fim comercial, deve pagar IPI ou ISS? Qual a base de cálculo do IPI, se exigível? c) aquele que industrializa determinado produto para consumo de sua própria família deve pagar IPI? d) aquele que produz equipamentos eletrônicos para fins de realizar operações relativas à circulação de mercadorias (venda a distribuidor) deve pagar IPI? Qual seria a base de cálculo, se exigível?

Em todas as situações me parece clara a *manifestação objetiva de riqueza* revelada através da industrialização de produtos, o que deveria fazer nascer o dever de pagar o IPI, a par do dever do pagamento de um outro tributo, que também pode existir, o qual surge com a ocorrência de um outro fato tributável, seja o do ICMS ou do ISS.

É preciso lembrar da incomensurabilidade do poder econômico dos grandes industriais, haja vista que suas decisões importam em grande interferência no mercado interno e internacional, com implicações em toda a cadeia produtiva. Tomando como exemplo a atividade de

²⁵ A hipótese da locação comercial é aqui utilizada meramente a título exemplificativo, a par de toda a controvérsia existente acerca de sua natureza obrigacional, inclusive com base em jurisprudência recente: se obrigação de dar ou fazer, o que implica saber se faz ou não nascer a obrigação tributária ao pagamento do ISS.

²⁶ Cf. COSTA, Adriano Soares da. *Op. Cit.*. Ele aborda a questão da infalibilidade da incidência da norma jurídica, de forma clara, precisa e bem fundamentada, a partir da interpretação dos estudos realizados por PONTES DE MIRANDA, em crítica à teoria de PAULO DE BARROS CARVALHO, chamando a atenção para o fato de que a incidência ocorre na dimensão simbólica das relações sociais, ou seja, no plano do pensamento, como sustentado por PONTES DE MIRANDA.

produção de açúcar a partir da cana de açúcar, nos casos em que a produção desta supera as expectativas, isto é, a média anual (superprodução), o preço do produto final, teoricamente, cairia, em virtude da grande oferta de açúcar no mercado. Todavia, os empresários desse ramo industrial têm o poder de fazer com que o preço se mantenha no mesmo nível em que anteriormente se encontrava, ou ainda elevá-los, através da simples estocagem do produto, não o destinando à comercialização (venda), mas tão somente o destruindo. Ora, será então que o produto que não seja objeto de operação comercial (venda) não deveria ser objeto de tributação? Será mesmo que o industrial, no exemplo transcrito, não deveria pagar IPI sobre o produto armazenado e destruído? Este é um exemplo em que a interferência nas relações humanas a partir de uma *manifestação objetiva de riqueza* é mais evidente, e que por conta disto, deve fazer nascer a obrigação tributária.

No que tange especificamente à base de cálculo do imposto ora apreciado, deixaremos para discorrer a respeito de tal assunto nas linhas vindouras, no item que se segue.

Não tenho dúvida de que, trilhando pelo caminho da interpretação teleológica do texto constitucional, a h.i. deve representar *uma manifestação objetiva de riqueza*, ou seja, um fato relevante do meio social – que no âmbito do Direito Tributário, no que concerne aos impostos, traduz-se por uma conduta humana –, capaz de produzir desequilíbrio nas relações intersubjetivas, e que por isto é eleito pela norma jurídica, que o define como fato jurídico.

Esse *fato*, no que se refere ao IPI, é a *industrialização de produtos* em si mesma, independentemente de operações a serem realizadas, uma vez que é suficientemente relevante para promover tal desequilíbrio. Todavia, é preciso notar que o produto industrializado é o resultado da atividade industrial. O produto não se confunde com o processo de industrialização. Assim, a introdução de algo novo – o produto – no mundo físico é requisito indispensável para que a *riqueza* seja objetivamente manifestada. A atividade industrial, somente enquanto processo de industrialização, não é suficiente ao nascimento da obrigação tributária.

Nesse mesmo sentido, AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO lembra que: "*Os pressupostos estabelecidos para a incidência em cada caso, traduzem conseqüentemente índices de capacidade econômica adotados pelo legislador para que a prestação tributária ocorra. Já se vê que o fator relevante para a instituição do tributo não é a forma jurídica por que se exteriorize o fato gerador, mas, a realidade econômica, ou seja, a relação econômica que se*

efetua sob aquela forma externa. A alusão à forma jurídica, portanto, representa uma fórmula elíptica da qual, por motivos de concisão léxica, se pretende exprimir a relação econômica nela subjacente."²⁷ Para ele, o fato tributário previsto na h.i. constitui um índice para a aferição da capacidade econômica ou contributiva dos sujeitos aos quais se atribui, ou seja, seria um fato econômico, o qual passa a ser definido pelo direito como fato jurídico.²⁸

Para ADILSON RODRIGUES PIRES a hipótese de incidência, por ele chamado *fato gerador*, é "*qualquer manifestação positiva e concreta da capacidade econômica das pessoas, observada pelo legislador tributário, que a ele atribui qualidade bastante para provocar o nascimento da obrigação tributária principal, quando se verificar, na prática, sua ocorrência.*"²⁹

Também, em interpretação aos estudos de AMÍLCAR FALCÃO, ROBERTO WAGNER LIMA NOGUEIRA³⁰ afirma que aspecto relevante considerado pelo legislador a ponto de qualificar o fato gerador, ao qual dá a denominação de *fatispécie econômica*, é exatamente sua idoneidade ou aptidão para servir de ponto de referência, de modo que se possa aferir a capacidade econômica ou contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária. Para ele, "*A fatispécie, antes de mais nada possui uma consistência econômica. Tributar é buscar esta consistência econômica através dos meios jurídicos apropriados. A fatispécie econômica é jurisdicizada por uma norma tributária, quando então, passa a ser fatispécie jurídica. Tal jurisdicização, da fatispécie econômica, não deve e não pode nos afastar do seu conceito primário, ou seja, a fatispécie é econômica.*"³¹

Os impostos, então, seriam sempre fundados na capacidade contributiva (capacidade econômica), uma vez que possuem como fatispécie fatos/eventos ou conduta, que são indicadores de um *signo de riqueza* independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte,³² ressaltando que "*se o aspecto material não for revelador de um fato signo presuntivo de riqueza, é sinal de que não foi observado o limite constitucional da*

²⁷ *Introdução ao Direito Tributário*, p. 134, apud GONÇALVES, José Arthur Lima. *Imposto sobre a renda*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 189.

²⁸ *Fato gerador da obrigação tributária*. 6ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 29.

²⁹ *Manual de Direito Tributário*. 9ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 46 apud NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. *Op. Cit.*.

³⁰ *Op. Cit.*, p. 101.

³¹ *Op. Cit.*, p. 99.

³² *Op. Cit.*, p. 106-107.

capacidade contributiva, logo, não poderá ocorrer a incidência da norma tributária por insuficiência da própria norma tributária."³³

4. A harmonização das idéias apresentadas com o sistema jurídico vigente: o exercício da competência tributária

Adotando as premissas aqui colocadas, há de se perguntar: será que todo o sistema tributário infraconstitucional está eivado de vícios? Seria, pois, inconstitucional? E a jurisprudência? Estaria esta também com os olhos fechados para o que preceitua o Texto Maior?

Pois bem, é preciso lembrar que o Direito é, ao mesmo tempo, fato, norma e valor. Não se deve desenvolver um raciocínio lógico abstraindo aquilo que é ínsito ao Direito, em um verdadeiro "vôo sobre as nuvens". Dessa forma, há que se harmonizar o estudo científico ao sistema aí posto, que, por meio de uma análise histórica, se desenvolveu no sentido de adotar as operações realizadas com os produtos industrializados como sendo a real h.i. do IPI.

Urge, assim, imprescindível a retomada das robustas lições de CARRAZZA relativamente à delimitação de competências tributárias.³⁴ A Carta Suprema não criou tributos, como lembra o mestre, mas tão somente delimitou competências tributárias para que, por meio de lei, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal o fizessem. Tal assertiva significa que, a real hipótese de incidência do IPI, com de qualquer outro imposto, não está no texto constitucional. O que ali existe, na verdade, são os limites outorgados ao legislador infraconstitucional para a instituição de tributos.

Todavia, deve-se recordar o que lembra o ilustre jurista: "*Reconhecemos que ela cuidou pormenorizadamente da tributação, traçando inclusive, a norma padrão de incidência de cada uma das exações que poderão ser criadas...*"³⁵

Desta feita, cabe ao legislador infraconstitucional tão somente o exercício dessa competência, isto é, a partir de um dado axiológico, eleger aquelas situações que julgar relevantes, já delimitadas pelo constituinte, para as relações intersubjetivas a ponto de defini-las como fatos jurídicos. É o legislador ordinário o destinatário imediato das normas de competência tributária constantes do texto constitucional. A atividade de eleição de condutas e criação dos

³³ *Op. Cit.*, p. 112.

³⁴ *Op. Cit.*

³⁵ *Op. Cit.*, p. 249.

tributos, com a conseqüente definição de suas regras-matrizes de incidência é o que se denomina exercício da competência tributária, a qual se esgota na própria lei.

Assim, diante dos limites que lhe foram impostos, o legislador ordinário preferiu eleger como hipótese de incidência do IPI, na facultatividade do exercício da competência tributária, tão somente aquelas industrializações que tenham por finalidade a comercialização de seu produto final, o que se revela através de operações com produtos industrializados. Em decisão política, isto é, faculdade discricionária de agir, a partir da análise da conveniência, vantagem e utilidade, deixou de fora da incidência do IPI o legislador ordinário, pois, toda e qualquer espécie de industrialização que não tenha por objetivo a comercialização do produto industrializado.³⁶

Ao contrário do que fez o constituinte, o legislador ordinário, dentro de seus limites, vinculou o critério material da h.i. do IPI à finalidade que busca o sujeito passivo da obrigação tributária com a industrialização de determinado produto. Nesse sentido, traçou o critério temporal da mesma h.i.. O fato tributário somente ocorre por completo, portanto, com a realização de uma operação com produto industrializado.

Dessa forma, salvo está todo o sistema infraconstitucional relativo à h.i do IPI, uma vez que o fato previsto na regra de conduta que visa a exigir contribuições pecuniárias a título de IPI foi escolhido a partir dos limites postos pelo poder constituinte originário. As industrializações em si mesmas, gênero da qual industrialização para fins de comercialização é espécie, foi o campo de poder outorgado pela Constituição. Todavia, o legislador ordinário optou por somente tributar esta espécie.

É bem verdade que a jurisprudência pátria tem se manifestado, quanto provocada, em sentido diverso, por vezes confundindo o critério material com o critério temporal da h.i. do IPI:

TRIBUTÁRIO – IPI – FATO GERADOR – SAÍDA DO PRODUTO – O fato gerador do IPI ocorre também na saída de produto dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51, e na sua arrematação, quando apreendido ou abandonado, e levado a leilão. A hipótese de incidência do IPI não é a industrialização e sim o desembaraço aduaneiro ou a saída do produto industrializado. Recurso

³⁶ *Op. Cit.*, p. 331.

improvido. (STJ – REsp 216218 – SP – 1ª T. – Rel. Min. Garcia Vieira – DJU 25.10.1999 – p. 61)

TRIBUTÁRIO. IPI. INCIDÊNCIA PRODUTOS IMPORTADOS. IMPOSTO DEVIDO. EXIGÊNCIA DO RECOLHIMENTO NO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. 1 - Um dos fatos geradores do IPI, a teor do art. 46, inciso I, do Código Tributário Nacional, é o seu desembaraço aduaneiro, e, quando caracterizado, incide o IPI em produtos importados. 2 - Não é o ato de industrialização que gera a incidência do IPI, posto que este recai no produto objeto da industrialização. 3 - Recurso improvido. (Precedente: REsp nº 180.131/SP – Relator Ministro José Delgado). (STJ – REsp 216217 – SP – 1.ª T. – Rel. José Delgado – DJU 29.11.99)

Outro grande problema existente, de fácil percepção, é que, em admitindo serem as *operações com produtos industrializados* o critério material da h.i. do IPI, estar-se-á por invadir competência de outro ente da federação. Aos Estados competem instituir e cobrar impostos sobre operações relativas à circulação de mercadoria – ICMS. A União não pode invadir tal competência, porque não pode haver incidência de duas normas distintas sobre o mesmo fato. Inobstante a fenomenologia da incidência normativa, os Tribunais pátrios têm proferido suas decisões no sentido de admitir serem as *operações* fato gerador de obrigações distintas. Tal se dá por conta da premissa falsa que adotam, qual seja, serem tais operações o critério material da h.i. do IPI:

*CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. INCLUSÃO DO I.P.I. NA SUA BASE DE CÁLCULO: OPERAÇÃO REALIZADA ENTRE CONTRIBUINTES E RELATIVA A PRODUTOS DESTINADOS À INDUSTRIALIZAÇÃO OU À COMERCIALIZAÇÃO A CONFIGURAR FATO GERADOR DO ICMS E DO I.P.I. C.F., art. 155, § 2º, XI. I. - Não inclusão, na base de cálculo do ICMS, do I.P.I., quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produtos destinados à industrialização ou à comercialização, configure **fato gerador dos dois impostos**. C.F., art. 155, § 2º, XI. II. - O dispositivo constitucional não distingue entre estabelecimentos industriais e equiparados. O que importa verificar é a ocorrência da situação fática*

inscrita no inc. XI do § 2º do art. 155 da C.F., certo que os contribuintes do IPI estão definidos no CTN, art. 51. III. - R.E. não conhecido. (STF – RE 185318 – SP – 2.ª T. – Rel. Min. Carlos Velloso – DJU 29.11.96)

*ICMS. IPI. ART. 155, § 2º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ART.24, § 1º, Nº 4, DA LEI PAULISTA Nº 6.374/89. VENDA DE PRODUTOS IMPORTADOS, PARA INDUSTRIALIZAÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO. EXCLUSÃO DO VALOR CORRESPONDENTE AO ÚLTIMO TRIBUTOS DA BASE DE CÁLCULO DO PRIMEIRO. Configurando-se, no caso, **fato gerador de ambos os tributos**, incide a norma constitucional em referência, que não distingue contribuinte industrial de contribuinte equiparado a industrial. A Lei nº 6.374/89, do Estado de São Paulo, ao estabelecer em sentido contrário, no dispositivo acima indicado, ofende o apontado texto da Carta da República. Recurso conhecido e provido, com declaração da inconstitucionalidade do texto estadual sob enfoque. (STF – RE 191648 – SP – PLENO – Rel. Ilmar Galvão – DJU 20.06.97)*

(grifos não existentes no original)

Ora, no que se refere aos impostos, não se pode admitir que um mesmo fato submeta-se à incidência de duas *normas de imposição tributária*³⁷ distintas, e que, ainda, faça nascer obrigações tributárias diversas. Noutra dizer, na coerência do Ordenamento Jurídico pátrio, normas tributárias instituidoras de impostos, distintas, não têm o mesmo suporte fático abstrato, isto é, a mesma hipótese de incidência. Se tal situação ocorre, submetidas ambas as normas ao exame de constitucionalidade, através dos meios de controle hábeis para tanto, somente um resistirá, restando à outra ser expulsa do ordenamento, em razão de flagrante *bitributação*. Isto porque, a Constituição traçou exaustiva e cautelosamente, com extremo rigor, os limites da competência tributária de cada um dos entes da federação pátria, não podendo haver qualquer atropelo, conflito ou desarmonia, sob pena de ferir um dos pilares do Estado Nacional, qual seja, a própria Federação.

³⁷ O prof. PAULO DE BARROS CARVALHO considera a norma de imposição tributária, ou seja, a Lei Ordinária que cria e institui o tributo, uma norma geral e abstrata. (*Curso de Direito...*, Op. Cit.)

5. A Base de Cálculo do IPI

Assim, especialmente no que se refere à delimitação da competência para instituição do tributo, e a conseqüente determinação de sua hipótese de incidência, resta fácil a especificação da base de cálculo, não só do IPI, mas de qualquer outro tributo.

Lembrando o magistério de PAULO DE BARROS CARVALHO acerca do critério quantitativo da regra-matriz de incidência, especialmente da base de cálculo dos tributos, tem-se esta como entidade fundamental para caracterização de sua natureza jurídica.³⁸ Ínsita à hipótese de incidência e essencial, por exigência constitucional, não deixa de existir em nenhum caso do evento tributável, podendo ser conceituada como uma visão mensurável da materialidade da hipótese de incidência, a fim de estabelecer o "critério para a determinação" do *quantum debeat*, em cada obrigação tributária concreta, como lembra GERALDO ATALIBA.³⁹ É fundamento ou apoio para que se possa medir a intensidade do fato impositivo, por isso, é uma grandeza concebida no conseqüente da regra-matriz de incidência, a fim de determinar a dimensão do comportamento, seja da Administração ou do particular, situado no núcleo do fato jurídico. É um conceito legal que engloba os elementos considerados relevantes pelo legislador para produzir o evento tributado. Possui três funções distintas⁴⁰, a saber:

- a) *mensuradora*, dando dimensão ao fato impositivo, com relação a eventos e bens, objetos da atividade tributária. Diante da evidente impossibilidade da mensuração integral de fatos, são escolhidos, com relação também aos bens, os elementos ou atributos valorativos que o fato possui, servindo assim, de apoio para dimensionador do fato previsto, podendo inclusive, serem eleitos mais de um desses elementos, dando origem a uma base de cálculo conjugada. Deve haver uma compatibilidade entre a hipótese de incidência e a base de cálculo, não podendo esta extrapassar os limites daquela, posto que se projeta sobre a mesma porção nuclear factual.
- b) *objetiva*, cumprindo um papel objetivo, preparando para um processo de cálculo, a fim de compor a específica determinação da dívida tributária. Tem essa função em

³⁸ *Base de Cálculo como fato Jurídico e a Taxa de Classificação de Produtos Vegetais*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 37, p. 118-143.

³⁹ *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 108.

⁴⁰ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Base de Cálculo...*, *Op. Cit.*

virtude de que a escolha do critério mensurável do fato impositivo é apenas o primeiro passo para a estipulação correspondente ao tributo. É necessário que se identifique o outro elemento que, a ela unida, determinará a *quantum* devido a título de tributo, ou seja, projetando-se para frente, para delinear o conteúdo da obrigação tributária.

- c) *comparativa*: diante dos inúmeros "equivocos" cometidos pelo legislador quando da variação na textura dos enunciados tributários, bem como em sua instituição, podendo assim, distorcer a própria ocorrência do fato previsto na hipótese de incidência, a base de cálculo fornece meios para que se possa *confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese tributária*, posto que hospeda aspectos estruturais de tais fatos, previstos no antecedente da norma, apresentando-se, os preceitos que tratam da grandeza eleita o fator dimensionador, acentuadamente mais abundantes do que aqueles determinadores da incidência (critério material e pessoal), presentes no *descriptor*.

Pois bem, o ponto crucial da questão está na determinação do núcleo do critério material da hipótese de incidência tributária do IPI, através dos limites da competência tributária para sua instituição. Grande parte da doutrina tem desenvolvido estudos sobre o tema, para chegar à conclusão de que a base impositiva do IPI seria "*o valor total da operação de que decorre a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial*", acrescido ao seu preço o "*valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário*", o que aliás é a redação do art. 14, II, da Lei n.º 4.502/64, com redação dada pela Lei n.º 7.798/89, em seu art. 15, acrescido pelo parágrafo 1.º, entendidas tais despesas acessórias como sendo "*outros gastos necessários à realização da operação, como sejam, frete, seguro, juros, despesas com carga, descarga, despacho, encargos portuários*",⁴¹ incluídos os descontos, diferenças ou abatimentos concedidos a qualquer título,⁴² podendo inclusive ser computado também o valor do ICMS, segundo alguns.

Em sentido contrário, e em nosso favor, JOSÉ CARLOS GRAÇA WAGNER afirma que: "*As despesas de circulação, posteriormente 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*".⁴³

⁴¹ Cf. VIERA, José Roberto. *Op. Cit.*, p. 116.

⁴² *Idem*, p.116.

⁴³ *Curso de Direito Tributário*, p. 263, *apud* VIEIRA, José Roberto, *Op. Cit.*, p. 116.

Ora, em virtude de todo o exposto, temos que a base de cálculo do IPI não deve ser outra senão aquela que representa verdadeiramente sua hipótese de incidência, qual seja, a industrialização de produtos em si mesma. Assim, o montante devido deve ser calculado sobre o real valor do produto, despido de qualquer acréscimo, até mesmo o lucro. O *real valor* é aquele que representa a quantia gasta no processo de produção, com relação tão somente aos valores despendidos em matéria prima, insumos e mão-de-obra, entre outros, diferentemente do *valor real* discutido no âmbito da incidência do ICMS, principalmente no que se refere ao tema da substituição tributária "*pra frente*", onde *valor real* do produto significa valor real da operação, em contraposição ao *valor presumido*. Se determinado equipamento eletrônico custa R\$ 1.000,00 (mil reais) para ser feito, sendo oferecido por R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais) e vendido por R\$ 2.000,00 (dois mil reais), aqui embutidos o lucro, frete e despesas acessórias, a base de cálculo não deve ser outra senão a primeira quantia, posto que representa seu *real valor*.

6. Conclusão

A verdadeira intenção do presente estudo é, de forma resumida, através de apontamentos, tentar expor uma visão diversa acerca da interpretação que se tem dado à hipótese de incidência do IPI, como também à sua base de cálculo a partir dos preceitos contidos no texto constitucional. Tento colocar o tema sem fugir dos caminhos traçados pela Constituição, partindo do dado axiológico, através do qual o direito empresta relevância a fatos a ponto de defini-los como fatos jurídicos, estudo este, tão bem posto pelo alagoano MARCOS BERNARDES DE MELLO,⁴⁴ em interpretação ao legado científico de seu conterrâneo PONTES DE MIRANDA.

A partir da concepção de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA⁴⁵ e GABRIEL IVO,⁴⁶ na qual todo o estudo jurídico deve iniciar-se na análise do texto constitucional e de seus princípios, demonstro que a *manifestação objetiva de riqueza*, enquanto conduta humana relevante, a ponto de promover o desequilíbrio nas relações intersubjetivas, eleita pelo legislador constituinte de 1988, para defini-la como fato jurídico, é a industrialização de produtos em si mesma, tendo a existência do produto final desse processo como pressuposto. Ocorre, porém, que a hipótese de incidência não está prevista na Constituição, a qual somente delimitou as competências tributárias para que o legislador ordinário elaborasse a regra-matriz de

⁴⁴ *Op. Cit.*

⁴⁵ *Op. Cit.*

⁴⁶ *Op. Cit.*

incidência. A hipótese de incidência, assim, será sempre determinada pelo legislador ordinário, isto é, será sempre uma determinada circunstância escolhida pelo legislador ordinário, dentro dos limites que lhe foram impostos no Texto Maior.

Nesse diapasão, no que se refere ao IPI, dentro de tais limites, a h.i. eleita é a industrialização de produtos que tenha por finalidade operações a serem realizadas, o que tem sérias implicações no auferimento na base de cálculo do imposto, posto que não haverá de ser outra senão o próprio valor do produto industrializado, em si mesmo, sendo consideradas tão somente as despesas necessárias à sua produção, tais como: matéria-prima, mão de obra, insumos. Não há que se considerar as despesas necessárias à comercialização, tais como: frete, seguro, carga e descarga, ou ainda ICMS, etc.

Dessa forma, a saída do produto dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51 do CTN, nada mais pode ser do que o critério temporal da regra-matriz de incidência do IPI, posto que, na verdade, determina o momento em que se reputa ocorrido o fato tributário.

Em considerando tais premissas, as demais hipóteses previstas no art. 46 do CTN, quais sejam: (i) *o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira* e (iii) *a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão* não haveriam sido recepcionadas pela nova ordem jurídica instituída pela Constituição da República de 1988, uma vez que elegem como hipótese de incidência de fato jurídico, fatos que estão além dos limites da competência tributária outorgada à União para cobrar impostos sobre produtos industrializados. Ora, tais fatos nada têm com a *manifestação objetiva de riqueza* aqui tratada, eleita pela Constituição Federal de 1988. Não poderiam, pois, fazer nascer a obrigação tributária do IPI, uma vez ocorridos tais fatos tributários. Na verdade, tem-se novamente mais uma hipótese em que o mesmo fato jurídico tributário sofreria a incidência de duas normas tributárias instituidoras de impostos, distintas. Na hipótese (i), incidiria a norma tributária do Imposto de Importação, e na segunda, a norma do ICMS, se comerciante fosse o arrematador.

Março/2002.

L. Gustavo Carvalho

lgcarvalho@usp.br