

Revello. Entende esse mestre que não se pode falar em tributo confiscatório quando seu fato impositivo só se realiza pela vontade do contribuinte. O passageiro, para trazer um bem do exterior, sabe que terá de pagar elevado tributo. O ingresso do bem estrangeiro no território nacional, fato gerador do imposto de importação, só se efetiva caso o interessado o queira e tenha capacidade contributiva para tal. É o contrário, por exemplo, do imposto de renda incidente sobre os salários, de cuja obtenção o contribuinte depende para sobreviver. A questão, parece-me, só poderá ser resolvida mediante cuidadosa análise, caso por caso.

25. Resulta, daí, que a maneira mais cômoda de impedir o livre ingresso no país, dos bens do passageiro que provenha do exterior, é a alteração do art. 153, § 26, da CF.

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IPI

GERALDO ATALIBA
CLEBER GIARDINO

1. O IPI — como delineado na Constituição — é um imposto que necessariamente haverá de prever, na descrição da materialidade da sua hipótese de incidência, a existência de um **produto**, ou seja, de uma coisa material, corpórea.

Mais do que isso: um bem ou uma coisa originária, como resultado, de uma elaboração **industrial**. Não se trata de produção artística, artesanal ou extrativista. Exclui-se, portanto, desse conceito assim o produto pecuário, como o agrícola, o pesqueiro e os demais produtos entendidos como extrativos, à luz de uma conceituação comum. Bem assim os objetos de arte (artesanato) que não podem — diante dos critérios constitucionais — significar “resultado de processo industrial ou fabril”.

Com a “fabricação” por um lado — obra humana, ação de homem sobre a matéria prima, transformando-a na sua natureza, utilidade, função ou aplicação — tem-se o perfazimento, em essência, dos conceitos constitucionalmente pressupostos de **industrialização** e de **produtos industrializados**, necessários ao reconhecimento da existência da competência da União, em matéria de IPI.

O resultado desse desempenho do processo industrial é o produto industrializado. A materialidade, portanto, da hipótese de incidência do IPI deve aludir a essa espécie de produto, para que se repute respeitadas as exigências constitucionais (art. 21, V, e § 3.º).

2. Industrialização e prestação de serviço, por outro lado, correspondem a conceitos rigorosos e plenamente discerníveis. Nem se diga que a notória dubiedade doutrinária a respeito demonstraria o contrário: é que a doutrina brasileira — o que é lamentável para a ciência jurídica deste país — insiste em desenvolver suas considerações de forma absolutamente assistemática e sem método definido, o que induz sempre a revestir, pelo menos, de duvidosa validade as suas conclusões.

3. De início, diga-se que o conceito de industrialização, para fins do IPI, é meramente acessório, já que a Constituição brasileira não prevê a tributação da industrialização, senão da “operação” que tem produto industrializado por objeto, o que é coisa diferente (art. 21, § 3.º). Daí que, nessa hipótese, o que se põe em questão é, na verdade, a distinção entre produtos resultantes de uma atividade industrial e bens resultantes de uma atividade de serviço. A consideração desta distinção descortina um imenso universo à indagação do cientista do Direito.

Ora — juridicamente e num conceito simplificado — produto industrializado é o que se produz para vender. Vale dizer, não é a atividade produtiva que se vende, mas apenas o seu resultado (é por isso que no caso, envolve-se um **dar** e não um **fazer**). A seu lado, as simples coisas que decorrem da atividade

de serviço, enquanto tais, não são objeto de tráfico industrial, não são vendidas, mesmo porque já estão absorvidas pela precedente alienação do próprio processo de elaboração do qual resultam; este sim é “vendido” (por isso, nessas hipóteses, existe um **fazer e jamais um dar**).

Lamentavelmente, os escritores que discorreram sobre o tema — em época na qual a inexistência do imposto sobre serviços não requeria tanto rigor no trato do IPI — incidiram em grave equívoco; talvez influenciados pela legislação ordinária do IPI, profundamente infeliz e equivocada. E que tentaram buscar em noções tecnológicas os traços diferenciais de conceitos cuja qualificação jurídica só o direito poderia dar. Isso provocou o que aí está: a mais incrível perplexidade em assunto que, há séculos, o Direito Civil já superou.

4. O ato de produzir é logicamente precedente à existência do produto. Não se pode pensar em **produto**, sem que antes se tenha desenvolvido uma atividade produtiva, da qual exatamente ele é o resultado final. Por isso, com o IPI não se tributa a **atividade** de produção. É forçoso concluir que a Constituição impede a simples tributação da atividade ou do processo de produção, porque, se assim fosse, não se estaria, em verdade, tributando o produto mas sim o conjunto de componentes que se prestam a esse tipo de atividade. Pela sua utilização (desse conjunto de componentes) é que se obtém, afinal, um produto. Se, portanto, a produção ou industrialização for posta na materialidade da hipótese de incidência do imposto, já não se estará diante de IPI, mas de tributo diverso.

É nitidamente econômica e simplificadora a afirmação de que o IPI é um imposto que alcança a industrialização. Juridicamente, não pode recair, esse tributo federal, sobre o processo de elaboração industrial. O que pode ser considerado pela regra tributária, com apoio constitucional, é o **resultado** desse processo, isto é, o **produto** industrializado; sob perspectiva lógico-material, este produto só existirá quando concluída a industrialização.

5. Não basta, porém, que existam produtos industrializados para que se possa dar — na forma da Constituição — a incidência de IPI. É o § 3.º do art. 21 que induz essa exegese, quando postula: “o imposto sobre produtos industrializados será seletivo em função da essencialidade dos produtos e não cumulativo, abatendo-se em cada operação, o montante cobrado nas anteriores” (grifamos).

Parece evidente que “operação” neste contexto, significa ação humana tendo um produto por objeto. Está-se a ver, então, que a menção a essa operação “com produto industrializado” de um lado faz referência a um momento em que já esgotada a fase de produção (confirmando, assim, as idéias que anteriormente enunciamos) e, de outro lado, indica que para sujeitar-se ao imposto esse produto deve ser colhido pela lei enquanto objeto de ato que a Constituição define como “operação”.

6. Não se comporta, nos limites estreitos deste estudo, estabelecer com precisão o significado constitucional da expressão “operações”, constante do citado § 3.º do art. 21. Basta dizer que, para os efeitos do IPI, o conceito abriga alcance mais amplo do que o contido no art. 23, II, da CF, quanto ao ICM. Nesta disposição — vinculada pelos demais termos constitucionais — a expressão apresenta conteúdo e significado restritivo; no § 3.º do art. 21, entretanto, a Constituição parece não autorizar idêntica limitação conceitual.

De qualquer forma: assim como no ICM, a mercadoria é mero qualificativo da operação, no IPI a menção constitucional ao produto industrializado presta-se tão só a reduzir — como simples locução adjetiva — o campo material das “operações” tributadas. No contexto constitucional (e para efeitos dos arts. 21, V, e 23, II) essas expressões assumem função definida, ou seja, a de especificar, qualificando pelo objeto, as “operações” suscetíveis de tributação.

Na verdade, o IPI é um imposto sobre produtos industrializados, apenas na medida em que estes se constituem um objeto de operações (esta parece ser a interpretação correta e, de qualquer maneira, a adotada pelo legislador ordinário federal, quando sempre vincula o nascimento da obrigação à realização de algum tipo de “operação”).

7. O quadro constitucional do IPI conduz, portanto, a essa inexorável conclusão: gravam-se atos ou operações tão somente qualificados pelo objeto material ao qual referidos, ou seja: os produtos industrializados. Essa cláusula objetiva exerce função meramente delimitadora ou restritiva do conteúdo da operação tributável. Em outras palavras: o IPI incide sobre operações; não todas, porém. Do universo dos atos que os industriais podem realizar, apenas autorizam a incidência do tributo os (atos) que digam específico respeito (que tenham por objeto) produtos industrializados. O produto é, assim, nesse contexto, simples elemento de determinação da operação tributável. Não é e não constitui, em si mesmo, o núcleo da hipótese de incidência do IPI.

Daí que, em rigor jurídico (toda consideração econômica é, portanto, completamente afastada) pelo IPI não se tributam v.g., os veículos, as máquinas, o fumo, as bebidas, etc. Doutrina, legislação e jurisprudência que assim se expressam, valem-se tão só de forma elíptica de linguagem, redutora da locução constitucional. **O imposto incide na verdade, sobre operações que tenham os veículos, ou as máquinas, ou o fumo ou as bebidas por objeto.**

Destarte, a natureza específica do produto industrializado envolvido contingencialmente nas operações realizadas é absolutamente irrelevante para efeito de incidência do tributo. Não importa a espécie de que se cuide. Tratando-se simplesmente de bens resultantes da industrialização — posto como objeto de operação realizada por industrial, num ciclo mercantil — a operação ocorrida, em qualquer caso, terá tornado possível, na forma da lei, a incidência do imposto.

8. Doutrina, legislação e jurisprudência — esta ou aquela alíquota (e outros elementos especificamente aplicados à operação ocorrida) não pode turvar a limpidez deste raciocínio. Aí se tem, nos mecanismos da lei, meros aspectos secundários e acessórios da disciplina do tributo. Em outras palavras: o fato de uma operação — que tenha, v.g., máquinas por objeto — estar sujeita à alíquota de 10% e outra operação — referente, por sua vez, a bebidas, por exemplo — submeter-se à alíquota de 20%, absolutamente não desfaz o dado jurídico fundamental e relevante, no caso: tanto numa como noutra hipótese o objeto tributado é verdadeiramente a **operação realizada**. O seu regime jurídico específico é que, no pertinente às alíquotas (no caso, do exemplo dado) decorre de elementos acidentais e acessórios, não essenciais, portanto, à hipótese de incidência.

Basta, assim, que uma operação versando produto industrializado tenha ocorrido, para que — independentemente da natureza específica desse produto — o débito de IPI se instaure e se tenha por estabelecida a obrigação tribu-

tária. Idêntica sistemática norteará, como veremos adiante, a inteligência jurídica a ser atribuída à questão dos créditos desse tributo.

9. Eventual análise econômica seria de nula utilidade, para esse efeito, já que os planos econômico e jurídico absolutamente não se correspondem. Além disso, a própria Comissão elaboradora do Anteprojeto da Reforma Constitucional que introduziu o IPI no nosso sistema (Gilberto Ulhôa Canto, Rubens Gomes de Sousa, Gerson Augusto da Silva e Mário Henrique Simonsen) — consubstanciada na emenda à Constituição de 1946 que tomou o n. 18 — era de parecer que economicamente “o IPI e o ICM são iguais”. Assim, pois, o conceito de operações para efeito de IPI, ao menos em certa medida, aproveita compreensão que se estabeleceu sobre idêntico conceito, no plano do ICM.

Com efeito, destacavam implicitamente que o IPI é imposto “cuja identidade econômica com o atual IVC é inegável: ambos são impostos sobre a circulação, distinguindo-se apenas pela característica extrínseca de ser genérica a incidência do primeiro, ao passo que a do segundo é específica a determinados negócios jurídicos” (publicação da Fundação Getúlio Vargas, sobre a Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas, 1955, p. 29). E o insigne Rubens Gomes de Sousa, ao tratar do mesmo tema escreveu: “Daf a identidade do IPI com o ICM, igualmente reconhecida pela comissão” (RDP 22, pp. 297, última linha e 298).

Esse mestre foi quem mais se aprofundou no exame do tema, formulando observações rigorosas a respeito, de estrito cunho científico. Efetivamente, em magistral estudo que publicou na citada RDP (n. 22), teve a oportunidade de deixar saliente que, juridicamente, ICM e IPI se diferenciam apenas pela circunstância de aquele ser um “imposto sobre atos jurídicos” e este um imposto sobre o objeto daqueles atos ou operações (“produto objeto do ato ou da operação”) (ob. cit. p. 298). Com isso, deixou patente ser essencial à hipótese de incidência do IPI, além da existência do produto, seu relacionamento material, como objeto, “a ato ou operações” que lhe determinem a saída.

Fica manifestada a inteligência de Rubens Gomes de Souza, da qual nos fazemos seguidores, quanto a que não basta, para configurar a hipótese de incidência do IPI, a só existência, quer do objeto (produto) quer do ato (operações); impõe-se a conjunção de ambos, relacionados como ato e seu objeto. Em outras palavras: não basta a existência de um produto, nem o que com ele fisicamente possa acontecer (saída, entrada, etc), se ele não se constituir em objeto de uma operação que qualifica sua movimentação iniciada pela saída.

10. Aí o dado nuclear a ser considerado: à falta de operação, inexistente fato impositivo de IPI. Por isso, o que seja produto industrializado e eventualmente saída do estabelecimento produtor sem constituir-se em objeto de uma “operação”, não é tributável, porque tal singela saída, em si mesma considerada, não configura exteriorização de um processo legalmente qualificado: o processo exige (1) a produção (2) a prática do ato negocial e o consequente (3) impulso à circulação (que se exterioriza pela “saída”).

Na “operação”, assim, está o cerne da hipótese de incidência do IPI, como consagrada constitucionalmente.

11. Outro dado é fundamental neste contexto. Para o efeito de incidência de IPI, a operação é considerada da ótica (da perspectiva) do industrial que, no vínculo bilateral que a traduz, assume a qualidade de agente realizador (basi-

camente, de vendedor do produto industrializado). O adquirente do produto, nesse sentido, pode ser qualquer pessoa; sua qualidade absolutamente não interfere no fenômeno da incidência e da instauração da relação jurídica tributária consequente. É só havendo um industrial vendedor que se tem verificada a condição suficiente para ocorrência da hipótese. Essa perspectiva é que explica que sejam normalmente tributadas pelo imposto as operações realizadas por industriais diretamente com consumidores; e que se consinta na incidência em vendas industriais a pessoas imunes. É evidente que, se a imputação normativa recaísse sobre o adquirente, não ocorreria incidência nessas situações; entretanto, nesses casos há tributação; isso tão só pela circunstância de que os mecanismos jurídicos, no caso, operam da ótica do promotor (do realizador) da operação, isto é, do industrial vendedor.