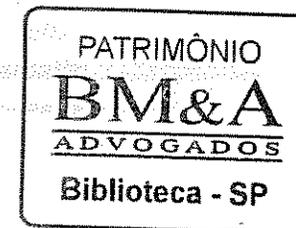


PAULO DE BARROS CARVALHO

Professor Titular da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo-PUC  
e da Universidade de São Paulo-USP

**DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**LINGUAGEM E MÉTODO**



2ª edição

2008

implica o da territorialidade, e esta servirá como nexa para determinar o regime jurídico das rendas auferidas no interior do Estado brasileiro, seja por residentes ou não residentes.

Sob o pálio dessa nova estrutura de imposição das rendas de pessoas jurídicas em bases mundiais (universalidade), abre-se para o jurista dogmático a necessidade de indagar acerca de que mudanças irão ocorrer por força dessa inovação provocada no processo de criação e aplicação das normas jurídicas, para efeito da exigibilidade do critério tributário. A essa preocupação respondo que não há qualquer mudança de cunho substancial, além da necessidade de considerar-se como fato jurídico tributário eventos (relatados em linguagem jurídica competente) da produção de rendimentos ocorridos fora do território nacional, a fim de compor o fato da base de cálculo que, por sua vez, concorrerá para formar o objeto da relação jurídica tributária e, por seu turno, dará ensejo à formação de crédito tributário a ser exigido do sujeito passivo, qualificado pela legislação como "residente". A obrigação tributária será composta, exclusivamente, no interior do sistema jurídico, respeitando o princípio da territorialidade, por permanecer intacto este valor.

O princípio da universalidade apenas predispõe um critério de conexão (pessoal: residência, domicílio, nacionalidade), legítimo e suficiente para justificar a tributação dos rendimentos de um sujeito de direito, independentemente do local de produção, ou seja, de a fonte efetiva da renda encontrar-se situada nos limites territoriais do Estado, ou não. É algo que diz respeito, desse modo, ao critério espacial da norma jurídica, porque, como adverte Alberto Xavier<sup>219</sup>, "uma coisa é determinação do local onde um fato juridicamente ocorreu, outra coisa - bem distinta - é a determinação da ordem jurídica competente para a sua disciplina".

219. *Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais*, 3ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1994, p. 63.

Sendo assim, remanesce com a mesma importância de antes o estudo e a aplicação das regras de direito positivo reguladoras da conformação do princípio da territorialidade no direito brasileiro, na medida em que as normas impositivas individuais e concretas serão produzidas para valer, vigor e ter eficácia limitada ao âmbito territorial do Estado brasileiro. E isto independentemente de o Estado da fonte de produção do rendimento constituir, por ato de lançamento próprio de suas autoridades, outra norma individual e concreta, tomando como fato jurídico o mesmo evento de formação de renda e amparado também pela territorialidade.

### 3.3.3. Imposto sobre produtos industrializados

O imposto sobre produtos industrializados é a expressão mais singela da iniciativa diretora da política econômica pelo Estado brasileiro. Em razão de seu caráter extrafiscal, criado para impulsionar a produção interna do País, a própria Constituição lhe atribui regime jurídico tributário próprio, em que o excepciona de uma série de princípios, tais como o da anterioridade anual (art. 150, § 1º, b), da anterioridade nonagesimal (art. 150, § 1º, c), do confisco (prescrito no art. 150, IV, uma vez que se permite cogitar de taxações altíssimas, sem que se alvitre sombras de efeitos confiscatórios) e da estrita legalidade (art. 150, I, podendo ter sua alíquota como objeto de alteração por Decreto Presidencial). Quanto a este último, a própria Constituição prescreve que suas alíquotas serão seletivas em função da essencialidade dos produtos (art. 153, § 3º, I), fixando um critério que leva o legislador ordinário a estabelecer percentuais mais elevados para os produtos supérfluos, apresentando relevantíssima utilidade na política econômica interna. E, por fim, lavrou o legislador o preceito imunizante gravado no art. 153, § 3º, III, da Constituição da República, segundo o qual o IPI "não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior". Mais uma decisão política articulada por intermédio do regime extrafiscal do IPI. Levemos em conta essas injunções para conduzir o estudo que se segue sobre essa peculiar exação no direito tributário.

### 3.3.3.1. A composição interna das regras-matrizes do IPI

A atribuição constitucional da competência do IPI foi elaborada pelo constituinte nestes termos:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV – produtos industrializados.”

O legislador da União, ao fazer uso da competência que lhe foi adjudicada, toma o ponto de referência – *produto industrializado* – construindo, em seu derredor, três faixas de incidência: a) uma, que onera a industrialização de produtos; b) outra, que grava a importação de produtos industrializados, do exterior; e c) uma terceira, que colhe a arrematação de produtos industrializados levados a leilão por terem sido apreendidos ou abandonados (a atual legislação do IPI revogou esse canal de incidência, podendo restabelecê-lo a qualquer momento).

Focalizemos a primeira. Isolando os critérios da hipótese, teremos: a) critério material – industrializar produtos (o verbo é industrializar e o complemento é produtos); b) critério espacial – em princípio, qualquer lugar do território nacional; c) critério temporal – o momento da saída do produto do estabelecimento industrial. Quanto aos critérios da consequência: a) critério pessoal – sujeito ativo é a União e sujeito passivo o titular do estabelecimento industrial ou que lhe seja equiparado; b) critério quantitativo – a base de cálculo é o preço da operação, na saída do produto, e a alíquota, a percentagem constante da tabela.

No que tange ao IPI na importação de produtos industrializados do exterior, a regra-matriz ficaria assim composta: hipótese: a) critério material – importar produto industrializado do exterior (o verbo é importar e o complemento é produto industrializado do exterior); b) critério espacial – repartições alfandegárias do país; c) critério temporal – momento do desembaraço aduaneiro. A consequência: a) critério pessoal – sujeito

ativo é a União e sujeito passivo o importador; b) critério quantitativo – a base de cálculo é o valor que servir de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, acrescido do montante desses e dos encargos cambiais devidos pelo importador. A alíquota é a percentagem constante da tabela e correspondente ao produto importado.

Por último, a hipótese de incidência de IPI, nos casos de arrematação de produtos industrializados levados a leilão por terem sido apreendidos ou abandonados. A despeito de não ser tributável em momento atual, é perfeitamente possível estruturarmos sua regra-matriz: a) critério material – arrematar, em leilão, produto industrializado apreendido ou abandonado (o verbo é arrematar e o complemento é produto industrializado apreendido ou abandonado); b) critério espacial – em quaisquer repartições alfandegárias ou outro lugar em que se realizam leilões de produtos industrializados apreendidos ou abandonados; c) critério temporal – momento da arrematação, documentado em nota de venda do leiloeiro oficial. A consequência: a) critério pessoal – sujeito ativo é a União e sujeito passivo, o arrematante; b) critério quantitativo – a base de cálculo é o valor arrematado. A alíquota é a percentagem fixada em lei.

Afirmamos que as três regras são juridicamente distintas, com fundamento na diretriz constitucional que estabelece a diferença, sempre que os impostos tenham hipóteses de incidência e bases de cálculo dessemelhantes (CR, art. 154, I). Ora, é evidente que as hipóteses são diversas, quer no critério material (verbos e complementos que não coincidem), quer no critério espacial (no primeiro caso, qualquer lugar do território nacional; no segundo, apenas os locais específicos das repartições aduaneiras), seja, por fim, no critério temporal (o IPI da industrialização incide no instante em que o produto deixa o estabelecimento industrial, ao passo que na importação se dá no momento do ato do desembaraço aduaneiro). Além disso, as bases de cálculo são bem diferentes: enquanto na industrialização é o preço da operação na saída do produto, no fato da

importação é o valor que servir de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, acrescido do montante desses e dos encargos cambiais devidos pelo importador.

De ver está, como o constituinte não determinou a conduta ligada a *produtos industrializados*, o legislador infraconstitucional, exercendo a competência que lhe fora deferida, escolheu três tipos de ação: *industrializar produtos, importar produtos industrializados e arrematar em leilões produtos industrializados* (encontrando-se este último atualmente desativado). O núcleo comum, obrigatório, portanto, é o complemento "*produtos industrializados*".

O binômio *hipótese de incidência/base de cálculo* indica tratar-se de impostos diferentes, sob a mesma denominação – IPI. As grandezas escolhidas para dimensionar a materialidade de ambos os fatos são compatíveis, pelo que confirmam o critério material enunciado na lei. Restaria, então, perguntar se o legislador da União dispunha de competência constitucional para fazer o que fez. E a resposta, acreditamos, deve ser afirmativa, porque o constituinte se refere, no art. 153, IV, a instituir *imposto sobre produtos industrializados*, não adscrevendo o verbo a ser agregado a esse complemento, o que possibilitou ao legislador ordinário fazê-lo. Aliás, convém memorar que havia outra regra, distinta das duas primeiras, em que se utilizava o verbo *arrematar*, revestindo-se, no nosso entender, de cabal legitimidade perante a Constituição.

### 3.3.3.2. O critério subjetivo no IPI

Sendo a União competente para legislar sobre IPI, como se depreende da leitura do art. 153, IV da CR/88, será ela, em princípio, a pessoa capaz de integrar a relação jurídica na condição de titular do direito subjetivo de exigir o aludido imposto. Assim ocorre com grande número de tributos, tanto vinculados como não-vinculados. Omitindo-se o legislador a propósito do sujeito ativo do vínculo que irá desabrochar com o acontecimento do fato jurídico tributário, podemos perfeitamente

entender que se referiu a si próprio, na qualidade de pessoa jurídica de direito público.

Quanto à sujeição passiva, buscou a autoridade legislativa apanhar, para cada um dos eventos compostos na forma de situação jurídica, um sujeito que mantinha participação direta e pessoal com a ocorrência objetiva, passando a chamá-lo de contribuinte do IPI, fazendo-o constar da relação obrigacional, na qualidade de sujeito passivo. Foi também opção do legislador estabelecer, nos casos desse imposto, a autonomia entre empresa matriz e sua filial.

Vale a ressalva de que, em algumas oportunidades, por conveniência e praticidade, optou incluir no vínculo obrigacional outras pessoas que, embora mantendo proximidade apenas indireta com aquele ponto de referência em redor do qual foi formada a situação jurídica, eram responsáveis pelo crédito tributário, em caráter supletivo do adimplemento total ou parcial da prestação. Eis o autêntico responsável, trazido ao contexto da relação jurídica para responder subsidiariamente pelo *debitum*. Agora, também há a figura do substituto, que, com a exclusão do participante direto (contribuinte), passa a assumir a postura de sujeito passivo da obrigação.

Retornemos da digressão para estabelecer a idéia segundo a qual o universo de sujeitos passivos do IPI, chamados de "contribuintes" (S), se apresentavam em três subclasses distintas: (i) a daqueles vinculados à Fazenda Federal, na condição de devedores do imposto (S'); (ii) a dos credores do Fisco, pelo valor do tributo, quando pago na aquisição de insumos (S''); e, finalmente, (iii) a de todos aqueles que, devidamente cadastrados para a realização de operações tributáveis pelo IPI, não se encontravam nos subdomínios de S' ou de S''.

A nova proposta classificatória, como tive a oportunidade de salientar, evita os equívocos que as expressões contribuinte de direito e contribuinte de fato freqüentemente suscitam. Aparece, também, como imposição do princípio lógico da identidade, cuja observância é imprescindível para a própria existência

e manutenção da linguagem no processo comunicacional: sem respeito à lei fundamental da identidade a linguagem não cumprirá sua função, tornando-se impossível fixar o conhecimento e, por via de consequência, transmiti-lo a terceiros.

Nas linguagens naturais, utilizadas para a comunicação ordinária, no dia-a-dia dos intercursos sociais, os atentados ao princípio da identidade não chegam a ser frontais e absolutos. Isso já basta, entretanto, para tornar imprecisas as mensagens. Quando, porém, falamos em discurso científico, a citada lei adquire foros de total imprescindibilidade, posto o rigor da linguagem das Ciências, tendo em vista a necessidade premente de descrever seu objeto. A atinência ao primado da identidade passa à condição de pressuposto *necessário* para a coerência interna de qualquer discurso que se pretenda científico. E uso “necessário” aqui, no sentido técnico da expressão; isto é, sem a observância desse cânone, não há falar-se em Ciência. Prescreve a referida lei, em síntese, que, em um dado discurso, um termo ou uma expressão devem ter um só e bem determinado referente em todas as ocorrências<sup>220</sup>.

Passemos ao campo dos exemplos, que sempre representaram ponto de apoio indispensável ao conhecimento. Cogitemos do IPI e, para tanto, imaginemos que “A” venha a adquirir de “B”, ambos contribuintes cadastrados como tais na Secretaria da Receita Federal, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para dar início a operações que a lei qualifica como de “industrialização”. Encerrado o processo, “A” vende produtos industrializados a “C” que, admitamos, é consumidor final.

A situação hipotética indica, de maneira clara, a presença de duas regras jurídicas, com seus dois antecedentes e seus dois consequentes. Quando “A” adquire os insumos de “B”, pagando-lhe o preço avençado, junto com ele virá o valor do imposto sobre produtos industrializados que “B” houvera

220. Leônidas Hegenberg, *Dicionário de lógica*, São Paulo, EPU, 1995, p. 99.

destacado na nota fiscal de venda. Nesse exato momento, instala-se a relação jurídica de direito ao crédito (rjdc), ligando “A” a “F” (ArdcF).

Em instante subsequente, porém, agora terminado o processo de industrialização em que “A” esteve empenhado, vende este os produtos industrializados a “C”, que convencionamos ser consumidor final, para facilitar o corte do desenho sugerido. No átimo da saída dos produtos do estabelecimento industrial, dar-se-á a incidência da regra-matriz do IPI, que tem, por antecedente, o industrializar produtos, fato que assim se qualifica no tempo daquela saída. A consequência será expressa pelo nascimento da relação jurídica tributária (ArjtF), cujos termos serão “A”, no lugar sintático de sujeito passivo, a quem se comete o dever jurídico de prestar a “F”, como sujeito ativo, o valor do IPI correspondente àquela operação.

### 3.3.3.3. A função extrafiscal do IPI

Não somente pelo caráter funcional desta sistemática da não-cumulatividade do IPI, mas principalmente pela sua participação nas contas de arrecadação da União, de ver está que este imposto adquiriu papel peculiar na implementação de um Sistema Tributário Nacional eficaz junto a uma política comercial favorável. A construção do sentido deste instrumental no direito positivo submete o intérprete a trabalhar, de um lado, dentro dos conceitos jurídico-tributários, como imposto de competência exclusiva da União, e, de outro, no âmbito político, como ferramenta de controle do mercado, do fluxo internacional – importação e exportação – de mercadorias. Dada sua regra-matriz, quaisquer alterações das alíquotas nos produtos, dentro do critério quantitativo desta exação, denunciam as vontades políticas por detrás destas escolhas, que são trazidas na TIPI (Tabela de Incidência do IPI).

Diferentemente, a classificação do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, trazida com a aprovação, no Brasil, em 31/10/86, da Convenção Internacional

de Bruxelas de 14/06/83, se volta ao objetivo de oferecer um panorama genérico dos produtos, considerados na conformidade de critérios técnicos internacionais para atender às exigências 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 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 por que se aplicam as "Regras Gerais de Interpretação" da NBM/SH (TIPI/TAB) às posições e subposições, isto é, aos seis primeiros dígitos "XXXXYY", sendo as regras de números 1, 2, 3, 4 e 5 para o reconhecimento da posição "XXXX" e a regra de número 6 para identificar 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)."

#### 3.3.3.4. Princípio da não-cumulatividade no IPI e princípio da não-cumulatividade no ICMS: dois dispositivos constitucionais, dois regimes jurídicos distintos

"O imposto sobre produtos industrializados (...) será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores": dicção do artigo 153, § 3º, inciso II, da Magna Carta.

*De forma semelhante, mas não idêntica, o artigo 155, § 2º, inciso I, prescreve que "o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (...) I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal"; II - a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para a compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores (destaquei e grifei).*

A vã tentativa de buscar *semelhanças* entre esses dois dispositivos parece toldar a visão do exegeta para as inúmeras

diferenças que os individualizam. Ainda que possa figurar-se óbvio, haverá espaço, aqui, para alguns esclarecimentos: (i) estão dispostos em artigos diversos; (ii) um se refere a imposto federal, enquanto o outro a imposto estadual e distrital; (iii) a hipótese tributária do primeiro imposto contempla condutas que tenham por objeto “produtos industrializados”, ao passo que a do segundo recai sobre “operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços”; (iv) no ICMS, perante norma isentiva, há a restrição do direito ao crédito, o que não acontece no caso do IPI.

Se focalizarmos antes as similitudes que as diferenças, verificar-se-á que o único aspecto comum a esses enunciados normativos é o atendimento à diretriz da não-cumulatividade. E só, nada mais.

Aliás, repousa justamente na observação de se tratarem de impostos diferentes a justificativa do expediente restritivo do direito à compensação no ICMS.

O assunto nos impele a rápida digressão à temática das isenções, para recordar que se trata de instrumento jurídico, à disposição do legislador ordinário, enriquecendo seu campo de manobra no sentido de estabelecer uma série de providências ordinatórias, fiscais, parafiscais e extrafiscais, indispensáveis para moderar a generalização indiscriminada da regra-matriz de incidência do gravame, corrigindo, juridicamente, desequilíbrios econômicos, políticos e sociais. É certo que, no quadro dos expedientes isentivos, predomina o caráter extrafiscal, o que não diminui a funcionalidade do instituto nos setores da fiscalidade e da parafiscalidade. A isenção exerce papel instrumental e intermediário na estruturação do sistema tributário, não tendo como fim imediato providências arrecadatórias. Sua interpretação, por isso mesmo, há de cingir-se à perspectiva dos interesses primários, segundo a doutrina de Renato Alessi, não aos secundários: afinal de contas, o ingresso de dinheiro nos cofres públicos não é tudo na configuração de um Estado-de-direito.

O mecanismo das isenções, no campo da extrafiscalidade, há de atuar, coerentemente, em função da natureza específica do imposto. Assim, ao lado das providências de teor eminentemente técnico, visa também à justiça e ao bom equilíbrio das relações sociais, atuando para realizar, em alguns momentos, concretamente, os anseios da seletividade das alíquotas em função da essencialidade dos produtos tributados. Isso nos federais, porque nos estaduais as isenções prestam serviço relevantíssimo no que diz respeito às integrações regionais de que depende a implantação e a boa gestão do ICMS em todo o território nacional.

Num ponto, entretanto, vê-se com clareza a diversidade de atuação das isenções entre o IPI e o ICMS. No IPI, a isenção, apesar de poder atingir todos os critérios da regra-matriz, opera, preponderantemente, sobre o critério espacial da regra-matriz, enquanto no ICMS, imposto estadual que se integra para assumir feição nacional<sup>221</sup>, atua também, de modo dominante, sobre o critério material.

De fato, no ICMS, a mercadoria que é objeto da operação jurídica de circulação não muda sua materialidade, mantendo-se a mesma durante todo o percurso da comercialização. O leite esterilizado, por exemplo, será leite esterilizado do início ao fim da cadeia de operações. Essa característica não está presente na vida jurídica do IPI, pois o insumo leite, ingressando no processo de industrialização, pode vir a transformar-se em leite em pó, em queijo, bolachas, pães e inúmeros outros produtos que utilizam o leite como insumo. Essa referência singela serve para mostrar que as duas formas de exação têm suas peculiaridades, de tal sorte que o emprego dos preceitos isentivos deve ser conduzido com muito cuidado, a fim de preservar a integridade das figuras impositivas.

Por outro lado, tomando a Constituição como carta de competências, aquilo que se verifica é a inexistência de qualquer

221. Sobre o caráter nacional do ICMS, consultar item 3.3.5.6, Parte 2.

previsão restritiva ao direito subjetivo do contribuinte, com vistas à não-cumulatividade do IPI. Diverso, no entanto, é o caso do ICMS, em que o Texto Supremo, ao impor vedação que inviabiliza as isenções, outorgou, explicitamente, competência para o Poder Público recuperar a integridade do magno princípio da não-cumulatividade, na medida em que inseriu a cláusula *salvo determinação em contrário da legislação* (artigo 155, § 2º, II). Exposto de outra maneira, para o IPI não há qualquer obstáculo na trilha de sua utilização como imposto não-cumulativo, enquanto o mesmo não se passa com o ICMS, em que há limitações impostas pela Constituição, as quais, todavia, podem ser supridas por legislação estadual que disponha em sentido contrário.

Resta comentar a esdrúxula tese pela qual a restrição expressa que o constituinte impôs à sistemática do ICMS deve ser aplicada à interpretação do âmbito competencial do IPI, como se fora uma disposição implícita, ditada pelo mesmo legislador da Carta Superior.

Venho proclamando, invariavelmente, a possibilidade de o ser cognoscente construir interpretações diferentes quando se põe diante de um objeto cultural. Sendo a compreensão, em parte, produto da ideologia de cada qual, e sendo as ideologias necessariamente diversas, de indivíduo para indivíduo, nada mais natural que duas pessoas cheguem a interpretações diferentes, ao pé do mesmo objeto da cultura.

Acontece, porém, que as proposições afirmativas que enunciamos sobre o mundo circundante pretendem ser verdadeiras, e tal propósito reivindica o exercício da capacidade de sustentação para que sejam aceitas pelo interlocutor, no processo comunicacional. Quanto maior for o suporte argumentativo de uma teoria, mais potência certamente terá para prevalecer em face das demais. Eis do que carece a tese suso mencionada: não tem base de sustentação, na sistemática do direito positivo brasileiro.

É inquestionável a presença efetiva do princípio da não-cumulatividade do IPI e do ICMS, como também indisputável

é a restrição que o constituinte formulou ao tratar desse último imposto, se bem que removível por disposição explícita. Vislumbrar idêntico tratamento ao IPI é montar prescrições, em manifestação cerebrina, atribuindo-as a um pseudolegislator constitucional, que muito distante esteve de tais elucubrações.

Mas, se quisermos insistir nessa via de interpretação, para saber até que ponto poderia nos levar, basta admitir, *ad argumentandum*, que a limitação ao *direito de crédito* prevista apenas no artigo que trata do ICMS decorreu de injunções casuísticas do processo legislativo, às quais estão sujeitos todos os parlamentos, sem que nenhum deles fique imune. A consideração dessa contingência faria, então, com que o dispositivo do imposto estadual pudesse aplicar-se também ao IPI.

Mantendo a coerência que se espera do discurso científico, teríamos que reconhecer, da mesma forma, serem as exceções ao princípio da anterioridade para o IPI, IOF, IE e II previstos na CR/88, resultados de injunções políticas que determinariam sua imediata extensão a todos os impostos. E, nesse compasso, empregariamos idêntica análise à apreciação das faixas competenciais que o constituinte erigiu. Não é preciso dizer que tudo isso nos leva ao absurdo, como absurdo creio ser o raciocínio tomado como base de argumentação.

Tenho para mim que a exegese que estende a restrição do ICMS para o IPI não encontra suporte na concepção sistemática de nosso direito positivo. Contudo, não bastasse esse pensamento, uma lembrança de cunho histórico pode clarear nossa mente: antes da Emenda Constitucional n. 23, de 01/12/83, o artigo 23, II, não previa o impedimento atual do *direito ao crédito*, relativo à isenção para o ICMS. A introdução do limite constitucional à não-cumulatividade e à isenção do ICMS teve por finalidade evitar a denominada "guerra fiscal", isto é, a disputa entre os Estados, considerada pelo Constituinte de 1988 como prejudicial às Fazendas Estaduais. Ora, por certo que o mesmo não ocorre com o IPI, que é tributo federal.

Na plataforma desse imposto, adjudicado à competência da União, os preceitos isentivos servem para eliminar diferenças econômicas no território do Brasil. Oferece posição juridicamente privilegiada a dados contribuintes, bem distribuindo a carga tributária entre seus destinatários e visando, com isso, à realização do cânone constitucional da isonomia.

A título de esclarecimento derradeiro sobre o descabimento daquela extravagante teoria que faz comunicar restrições do ICMS ao IPI, sem autorização constitucional expressa, vale trazer novamente à balha a presença dos chamados “princípios ontológicos”. Um deles, aplicável ao direito privado: *tudo que não estiver expressamente proibido, estará permitido*; e outro que se projeta sobre o direito público: *tudo aquilo que não estiver expressamente autorizado, estará proibido*.

Estando nosso campo de indagação em pleno direito público, ficaria a pergunta: onde está a autorização expressa para vedar-se a isenção, no caso do IPI? Sabemos que existe para o ICMS, mas investigamos, agora, exatamente o IPI. A conclusão há de ser peremptória: explicitamente posto o cânone da não-cumulatividade, que não só permite como exige o exercício do direito ao crédito do tributo, e na ausência de obstáculo constitucional para sua implantação, o entendimento válido para o ICMS não pode ser aplicado ao IPI.

### 3.3.3.5. Tabela de incidência do IPI e sua importância para a integração da regra-matriz do imposto

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 percussão do gravame, além de conferir-lhes um valor percentual, a título de alíquota. Atua, por conseguinte, no critério material da hipótese normativa, precisando o complemento do verbo, além de 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 entretecem, 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. É 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, leva-nos a interpretar a classificação empreendida 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. Justificasse, 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 improcedente qualquer tentativa hermenêutica que considere os textos do direito posto, com relação ao IPI, sem atinar aos mencionados valores.

### 3.3.3.6. O direito ao crédito nas relações de IPI

Para realizar esse desígnio, imperativamente proposto pela Constituição da República, impende a edição de norma

jurídica que instaure, de forma efetiva, o direito ao crédito daquele que adquire mercadoria ou insumo, com o fim de dar seqüência às várias etapas dos procedimentos de industrialização ou de comercialização. Mas o *direito ao crédito* não basta. Para tornar efetivo o princípio da não-cumulatividade exige-se, em cada ciclo, a compensação entre a *relação do direito ao crédito* (nascida com a entrada do bem) e a *relação jurídica tributária* (que nasce com a saída do bem). É por esse motivo que o direito ao crédito, daquele que participa das fases do ciclo da não-cumulatividade, é tão necessário na consecução dessa técnica impositiva.

O contribuinte exercita seu *direito ao crédito* mediante a forma juridicamente qualificada da compensação, tão somente se for, em outro momento, integrante da relação jurídica do gravame. O *direito à compensação* é direito de cunho patrimonial em face do Estado. Entretanto, o “crédito” “com que ele se exerce é mera moeda-escritural que tem a única vocação legal de servir como moeda de pagamento parcial de impostos como o ICMS e o IPI<sup>222</sup>”.

O *direito ao crédito* é moeda-escritural. E se, de um lado, é inexigível enquanto crédito pecuniário na via judicial, por outro, é imprescindível perante o lido exercício do direito à não-cumulatividade, que se consuma com o exercício da compensação desse crédito com o “crédito tributário” (obrigação tributária) do Fisco. Pode ou não nascer, cronologicamente, ao mesmo tempo em que o fato jurídico tributário, mas *não decorre da regra-matriz de incidência tributária*, que tem sua eficácia direcionada para a instauração do *crédito tributário*. Internamente, analisando a fenomenologia da não-cumulatividade, verifica-se que o *direito ao crédito* do sujeito adquirente provém da norma denominada regra-matriz de direito ao crédito e

222. Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, Segurança do direito, tributação e anterioridade – Imposto sobre a renda (Exame do Dec. Lei 1967/82 Exercício social encerrado em março de 1983), in *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1984, 27/28, p. 125.

formaliza-se com os atos praticados pelo administrado e, ulteriormente, homologados, de maneira tácita ou explícita, pelas autoridades fiscais.

A dinâmica que expusemos reproduz-se, ponto por ponto, em cada intervalo, espraiando-se pela cadeia produtiva e de comercialização dos produtos e das mercadorias, de tal modo que torne efetiva, concretamente, o preceito constitucional da não-cumulatividade.

Interessante discussão que se vê às voltas do tema, e que adquire racionalidade científica com a regra-matriz do direito ao crédito, é a interpretação do termo “cobrado” na literalidade do texto do art. 153, § 3º, da CR/88. O dispositivo em epígrafe induz o exegeta apressado a pensar que o direito ao crédito decorre da extinção da obrigação tributária. A asserção é falsa.

É o mesmo que dizer que a operação de compra e venda decorre do pagamento do valor da coisa que é objeto do negócio, o que também encerra equívoco: o negócio da compra e venda é fato jurídico caracterizado pelo acordo de vontades entre comprador e vendedor. O comprador se torna proprietário do bem antes do pagamento, advindo o direito de propriedade do acordo de vontades qualificado pela norma que regula a celebração do negócio jurídico. O ato do pagamento representa a satisfação de cláusula que decorre desse contrato, não se consubstanciando no próprio contrato.

O mesmo se dá no direito tributário. A *regra-matriz de incidência tributária* e a *regra-matriz de direito ao crédito* incidem sobre o acordo de vontades que perfaz o negócio jurídico de compra e venda. Desse suporte fáctico, propiciador de dois cortes diferentes, suscitando fatos jurídicos distintos, é que surgem, respectivamente, a obrigação tributária e a regra-matriz de direito ao crédito. Fique certo, todavia, que o pagamento dos valores correspondentes, cobrados ou não, é irrelevante para a fenomenologia da incidência normativa. Aliás, tanto é assim que o próprio Código Tributário Nacional, no artigo 118, determina que a validade do “fato gerador”

independe da validade jurídica e dos efeitos dos atos efetivamente praticados pelo contribuinte.

É despiciendo saber se houve ou não cálculo do IPI embutido no valor do produto para justificar o *direito ao crédito*. Este não decorre da cobrança, nem da incidência, nem do pagamento do imposto; nasce da percussão da regra de *direito ao crédito*. Mesmo que os insumos oriundos da Zona Franca de Manaus, em face da isenção, entrassem na empresa sem a carga impositiva de IPI, haveria o direito ao crédito. Simetricamente, enquanto este direito deflui do princípio da não-cumulatividade, aquele é o resultado da norma isentiva.

Cabe salientar, enfim, que a regra que estipula o nascimento do direito ao crédito goza de autonomia, relativamente à norma que cuida da imposição tributária. Portanto, se para a formação do *direito ao crédito* é irrelevante o próprio nascimento da obrigação, muito mais ainda será a circunstância de ter sido ou não extinta essa mesma relação: a cobrança do tributo na operação anterior torna-se sem importância para a formação do direito ao crédito.

### 3.3.3.7. Considerações finais sobre o crédito-prêmio do IPI

Não é difícil perceber a razão pela qual foi atizado o entusiasmo pelo assunto do crédito-prêmio de IPI: nele estão em jogo sobreprincípios como o da segurança jurídica, o da certeza do direito e o da eficácia das decisões emanadas do Poder Judiciário, com seus naturais e complexos desdobramentos. Além disso, temas de enorme relevância para a Teoria Geral, como a revogação das normas jurídicas e suas modalidades, encontram-se diretamente envolvidos na composição dos litígios. Tido, é bom que se diga, num momento crítico da sociedade brasileira em que a dieta cultural do nosso tempo de certa forma ameaça a estabilidade das relações entre o Estado-administração e o crescente universo de contribuintes, ávidos por diretrizes racionais que lhes garantam a tranqüilidade necessária para o trabalho e para o desenvolvimento.

É muito importante o aumento acelerado dos níveis de arrecadação da Fazenda Pública, como, aliás, tem sido a tônica dos últimos anos, desde que, porém, esse auspicioso resultado se dê num clima de relacionamento saudável entre os dois históricos protagonistas, em que o respeito às instituições não seja apenas instrumento retórico de convencimento episódico, mas opção decisiva para o encontro de soluções justas e definitivas. O espírito emulativo, quando exacerbado, traz à sirga distorções inconvenientes, que atendem a decisões rápidas e evanescentes, mas comprometem a firmeza de uma parceria projetada para existir em termos duradouros e indeterminados. A pujança e os bons resultados obtidos pelo Poder Administrativo são grandezas diretamente proporcionais ao fortalecimento do setor privado, inspirado pela firme convicção de que as ações governamentais corresponderão às suas expectativas.

Coube ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), sem a expressividade e a força de outrora, sucedâneo que foi do antigo Imposto de Consumo, coluna mestra da arrecadação em seu tempo; coube ao IPI, repito, exaltar o problema da incerteza jurídica encontrada hoje nos tribunais superiores sob o manto de manifestações pomposas de matéria tributária simples. Além do mais, coube a ele também exagitar no meio jurídico brasileiro uma solução incisiva, categórica, sobre os elevados princípios da segurança jurídica, do respeito à coisa julgada, bem como da garantia de cumprimento fiel do inteiro teor das decisões jurisdicionais.

### 3.3.4. Impostos aduaneiros

Quando se promove o isolamento de um sistema de normas e, dentro dele, de um subsistema qualquer, quer para simplesmente nominá-lo, quer para desse objeto nos aproximarmos com ânimo cognoscente, a estratégia é circunscrever o conjunto de suas “regras necessárias”, vale dizer, aquelas que, na terminologia de Gregorio Robles Morchón, são chamadas “ônticas” e também as “procedimentais”. Alguns setores do direito

são mais férteis em disposições dessa natureza, como sucede com o âmbito da chamada “legislação aduaneira”, onde é copioso o número de prescrições de caráter técnico. A prática de ações jurídicas, nesse domínio, requer procedimentos específicos, muitas vezes complexos e conhecidos apenas por “iniciados”.

A contingencialidade dos tributos aduaneiros, que se querem sempre instrumentos rápidos, objetivos, porém maleáveis, prontos para assumir configurações diversas diante dos mutantes interesses econômicos e políticos que entram em jogo no concerto das nações, sugere *corpus* de legislação com traços bem característicos, diferentes das modalidades convencionais de tributação. É sabido que os vários tributos, e não só os aduaneiros, operam debaixo de diretrizes comuns, podendo ser reconhecidos a despeito das condicionantes de espaço e de tempo em que utilizados. Todavia, o assim falado grupo das exações sobre o comércio exterior forma segmento distinto, com valores até certo ponto diversos das estimativas gerais do sistema tributário e que se foram depositando, gradativamente, na história da convivência entre os povos civilizados.

A integração econômica entre os países passou a ser pressuposto da competitividade internacional, trazendo como corolário a mobilização dos capitais de investimento, canalizados aos diferentes setores produtivos, ao passo que os tributos, cumprindo antes de mais nada função extrafiscal, transformaram-se no mais poderoso instrumento regulador desse intensivo relacionamento.

Pois bem. Para falar de assunto assim carregado de tecnicismo, faz-se necessária uma linguagem apurada, com recursos terminológicos e expressivos que possam reproduzir a multiplicidade de aspectos de matéria tão delicada.

#### 3.3.4.1. A incidência tributária nas operações realizadas com produtos industrializados

Ao conferir possibilidade legiferante às pessoas políticas, no campo tributário, o constituinte reporta-se a determinados