

IPI - NECESSIDADE DE A LEI COMPLEMENTAR PREVERÁS HIPÓTESES DE EQUIPARAÇÕES DE PESSOAS JURÍDICAS À CONDIÇÃO DE INDUSTRIAL

Adolpho Bergamini

1. Introdução

Embora assuma a incontestável relevância nos planos jurídico, econômico e político, o IPI não é um tributo tão freqüentemente abordado pela doutrina nacional como o são outros tributos não-cumulativos igualmente relevantes, em especial o ICMS, o PIS e a COFINS.

Em decorrência, muitos temas relativos a ele (IPI) carecem de exames mais profundos, acurados, científicos. Entre estes temas, está a sujeição passiva ao imposto. Não há dúvidas de que a pessoa jurídica que exerça atividade industrial é contribuinte do IPI, mas e as pessoas jurídicas equiparadas a industrial? Pode a lei ordinária estabelecer tais hipóteses de equiparação e estender o rol de contribuintes do IPI?

São estas respostas que objetivamos perquirir com o presente trabalho.

Para isto, analisaremos primeiro os contornos jurídicos das competências tributárias e sua caracterização como normas de produção normativa. Depois, examinaremos a regra-matriz do imposto a partir das regras de competência instituídas pela Constituição Federal, para verificarmos quem pode ser alcançado pelo IPI. O passo seguinte será o estudo das matérias reservadas à lei complementar pela Constituição Federal, no qual serão abordadas as correntes dicotômica e tricotômica.

Calha-nos ressaltar desde logo que não serão examinados, neste trabalho, outros pontos passíveis de questionamento, como o fato de nem todas as equiparações a industriais relacionadas no art. 9º do Regulamento do IPI - Decreto n. 4.544/02 - contarem com base legal.

Com estas premissas à mão, será possível esboçar se a equiparação indiscriminada de pessoas jurídicas a industrial pode, ou não, possibilitar em tese a incidência do IPI sobre operações cujos fatos geradores são constitucionalmente reservados ao ICMS, bem como se há aí um conflito de competência a ser resolvido pela lei complementar.

2. A competência tributária da União para instituir o IPI

Não há, na Constituição Federal, nenhuma norma que institua impostos, taxas, contribuições ou quaisquer outras espécies de tributos. Há, isto sim, determinação para que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios o façam por meio da outorga de competências tributárias.

Dissemos “*determinação*” ao invés de “*autorização*” por duas razões.

Primeiro, porque, de acordo com o art. 11, *caput*, da Lei Complementar n. 101/00¹ (Lei de Responsabilidade Fiscal), a instituição e arrecadação efetiva de todos os tributos da competência constitucional dos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) são requisitos essenciais da responsabilidade da gestão fiscal e, portanto, devem ser cumpridas obrigatoriamente.

Ademais, embora Paulo de Barros Carvalho² e Roque A. Carrazza³ lecionem que a competência tributária se caracteriza também pela facultatividade de seu exercício, a nosso ver, em relação aos impostos cujas receitas são repartidas entre entes políticos, não há tal facultatividade, mas sim obrigatoriedade, porque as receitas obtidas não pertencem apenas ao ente que instituiu este ou aquele tributo.

Há quem defenda que o Direito Tributário não pode (e não deve) ser influenciado pelo Direito Financeiro. Entretanto, parece-nos que esta argumentação é fraca e carece de embasamentos constitucionais/legais. Afinal, a divisão entre os mais variados ramos do direito existe apenas para viabilizar o estudo científico de uma determinada matéria. Isto não significa, a seu turno, que o Direito em si mesmo é (ou deveria ser) seccionado: há uma única Constituição Federal, que é a fonte do Direito Positivo em vigor, e, sendo assim, as regulamentações constitucionais influenciam sim a construção da norma jurídica que regra as competências tributárias.

A nós, inclusive, o ente político prejudicado pelo não exercício da competência tributária por outro pode até mesmo recorrer ao Poder Judiciário, ajuizando para isto a competente Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão.⁴

1. “Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.”

2. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, p. 219.

3. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 445-581.

4. A proposta do presente trabalho não é explorar os contornos jurídicos da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão, razão pela qual não nos aprofundaremos em relação a alguns pontos controversos desta ação, mormente se ela poderia eventualmente suprir a função do Poder Legislativo e, em seu dispositivo,

O IPI está incluído na lista de tributos cuja instituição é obrigatória, porquanto o produto de sua arrecadação deve ser repartido entre os demais entes políticos.

De fato, conforme o art. 159, I, c, da Constituição Federal, a União deve repartir 47% do produto da arrecadação do IPI da seguinte forma: a) 21,5% ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; b) 22,5% ao Fundo de Participação dos Municípios; e c) 3% para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, por meio de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a Lei estabelecer (a Lei n. 7.827, de 27 de setembro de 1989, regulamenta essa alínea, instituindo o “Fundo Constitucional de Financiamento do Norte” – FNO, o “Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste” – FNE e o “Fundo Constitucional de Financiamento do Centro Oeste” – FCO).

Também o inciso II do citado art. 159 estipula a repartição de 10% das receitas do IPI aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

Seguindo a trilha de nossas premissas, é-nos forçoso concluir que a União tem obrigação de exercer a competência tributária que lhe foi atribuída pelo art. 153, IV, da Constituição Federal⁵ e, conseqüentemente, de instituir o IPI.

E, ao fazê-lo, a União deve seguir as disposições constitucionais que regulamentam o processo legislativo, inseridas nos arts. 61 e seguintes da Constituição Federal.

Neste contexto, vai se afigurando que a competência tributária se caracteriza como uma norma de estrutura (ou de produção normativa), que carregue em seu núcleo o modal deôntico no vetor “obrigatório” e tem a seguinte estrutura: *dada a competência tributária atribuída à União para instituir o IPI e a repartição de suas respectivas receitas, deve ocorrer a instituição do imposto de acordo com a observância do processo legislativo.*

Não é só.

estabelecer a norma jurídica preenchidora da omissão, ou se seu efeito é o de apenas estabelecer uma obrigação de fazer ao ente político desidioso.

5. “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] IV – produtos industrializados;”

A partir do art. 153, IV, § 3º, da Constituição Federal, bem como do art. 155, XI, também da Constituição Federal, extraem-se alguns elementos da regra-matriz do IPI.

É o que veremos no tópico seguinte.

3. A regra-matriz do IPI

Ensina o professor Luis César Souza de Queiroz⁶ que a regra-matriz é a fórmula lógica adequada a revelar a estrutura das normas jurídicas. Por força da norma jurídica, tem-se que, necessariamente, se ocorrer um determinado fato, isso implicará um certo efeito jurídico.

Este exame já nos autoriza dizer que a norma jurídica tem estrutura bipartida: uma implicante, também denominada antecedente, que irá discriminar a hipótese de incidência por meio do “descriptor”, e outra implicada, também chamada de conseqüente, que irá estatuir pelo “prescritor” os efeitos jurídicos deflagrados pela concretização do ato ou fato previstos no antecedente.

Nossa análise irá estabelecer relação direta entre o implicante, ou seja, o antecedente da norma jurídica tributária, com seu conseqüente. Vamos a ela.

A regra-matriz é formada por três elementos que compõem seu antecedente (critérios espacial, temporal e material) e dois que compõem seu conseqüente (critérios subjetivo e quantitativo).

O critério espacial é aquele que indica o lugar e/ou região onde, ocorrido o fato eleito pela norma, fará nascer a conseqüência prevista. O professor Paulo de Barros Carvalho⁷ nota que há regras jurídicas que trazem expressos os locais em que o fato deve ocorrer, a fim de que irradie os efeitos que lhe são característicos, mas outras, porém, nada mencionam, carregando implícitos os indícios que nos permitem saber onde nasceu o laço obrigacional. É o caso, por exemplo, do IPTU e do ITBI, cuja norma tributária irá alcançar somente os imóveis localizados no perímetro urbano do município que instituiu o imposto.

Já o critério temporal é o marco de tempo em que, ocorrido o fato, nascerá a relação jurídica tributária, possibilitando aos sujeitos ativo e passivo o conhecimento do momento em que se iniciam seus direitos e obrigações.

6. QUEIROZ, Luiz César Souza de. Regra-matriz de Incidência Tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Curso de especialização em Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 226.

7. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, p. 256.

Quanto ao critério material, o professor José Eduardo Soares de Melo⁸ leciona que esse consiste em determinados negócios jurídicos, estados, situações, serviços e obras públicas, dispostos na Constituição, que representam fenômeno revelador de riqueza (aspecto econômico), sejam praticados ou pertinentes ao próprio contribuinte ou exercidos pelo poder público.

A definição não se esgota em si mesma e demanda complementação.

Voltando à lição do professor Luis César Souza de Queiroz,⁹ pode-se afirmar que o critério material informa o núcleo da conduta descrita no antecedente das normas tributárias, representado por um verbo pessoal e um complemento.

Portanto, o aspecto material contido no antecedente da norma impositiva deve descrever um ato ou fato realizável pelo sujeito de direito e também identificar o complemento desse ato ou fato, de modo que enseje o nascimento da relação jurídica tributária. Tome-se como exemplo o imposto previsto no art. 156, II, da Constituição Federal: conforme ali delineado, o Município poderá instituir imposto sobre transmissões de bens imóveis e de direitos reais por ato oneroso. Tem-se, então, o verbo pessoal “transmitir” acompanhado do complemento “bens imóveis e de direitos reais por ato oneroso”.

E, efetivando-se o fato relatado no antecedente, projetam-se os efeitos prescritos no conseqüente, conforme a lição de Paulo de Barros Carvalho.¹⁰ É nessa projeção de efeitos do conseqüente normativo que se identificam o critério subjetivo (*quem é o sujeito ativo, e quem é sujeito passivo*) e o critério quantitativo (*base de cálculo e alíquota*) mensurador da obrigação tributária.

Fica claro, pois, que o conseqüente normativo é, na verdade, uma proposição de relação que envolve dois ou mais sujeitos de direito em uma relação jurídica tida como obrigatória, permitida ou proibida, cujo núcleo é o “dever-ser” (dado um fato F, deve ser uma conduta C do sujeito S1 perante o sujeito S2), tendo em seu objeto uma prestação pecuniária apurada nos termos do critério quantitativo da norma jurídica (alíquota e base de cálculo).

Muito bem.

Segundo o art. 153, IV, da Constituição Federal, compete à União instituir imposto sobre *produtos industrializados*. Os incautos diriam em um exame

8. MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Dialética, p. 181.

9. QUEIROZ, Luiz César Souza de. *Op. cit.*, 2005, p. 226.

10. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 31 e 57.

apressado que a competência outorgada à União se restringe à instituição de imposto sobre o mero ato de *industrializar produtos*. Mas a nós esta não é a regra contida no citado art. 153, IV, da Constituição Federal.

É que o § 3º do art. 153, ao dispor sobre a não-cumulatividade do IPI, menciona claramente que a desoneração do imposto se dá entre *operações* – a anterior que confere direito a crédito para abatimento do débito da operação posterior. Vejamos:

Art. 153. [...]

§ 3º. O imposto previsto no inciso IV:

[...]

I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; [...]

Também o art. 155, § 2º, XI, da Constituição Federal, determina expressamente que o IPI não deve ser somado à base de cálculo do ICMS quando uma mesma *operação* configurar fato gerador de ambos os impostos.

In verbis:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

XI – não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos; [...]

Por essas linhas, verifica-se desde logo que o critério material do IPI não é *industrializar produtos*. E este é o pensamento de Eduardo Domingos Botallo,¹¹ para quem, “[...] nos termos da Constituição, ele [o IPI] deve ter por hipótese de incidência o fato de alguém industrializar produto e levá-lo

11. BOTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 35.

para além do estabelecimento produtor, por força da celebração de um negócio jurídico translativo de sua posse ou propriedade [...]”.

Sendo assim, poder-se-ia dizer que o critério material do IPI é o ato de *realizar operações translativas de propriedade ou posse com produtos industrializados*, ainda que esta operação não seja de caráter mercantil (como deve ser em relação ao ICMS).

Mas, a nós, esta conclusão ainda não é completa.

Em publicação dos idos de 1991, José Eduardo Soares de Melo¹² lembra que Rubens Gomes de Souza, em estudo pioneiro, entendeu que o IPI deve incidir sobre “circulação de mercadorias em fase de produção”.

Seguindo essa trilha, parece-nos mais adequado afirmar que o critério material do IPI é *realizar operações translativas de propriedade ou posse, mesmo que não mercantis, com produtos em fase de industrialização*.

Mas isto ainda não é suficiente para determinar o sujeito passivo do imposto, porquanto a Constituição Federal não indica em seu texto quem o será. A tarefa é cumprida pelo art. 51 do Código Tributário Nacional. Seguindo ele, o contribuinte do IPI é:

- (i) o importador ou quem a Lei a ele equiparar;
- (ii) o industrial ou quem a Lei a ele equiparar;
- (iii) o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no item ii; e
- (iv) o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Para fins meramente didáticos, vamos nos restringir ao item (ii), porquanto é nele que se encontra o ponto fulcral do tema a que nos propusemos enfrentar.

4. Possível conflito de competência entre o IPI e o ICMS

Dos preceitos do citado art. 153, IV, da Constituição Federal e do também já citado art. 51, do Código Tributário Nacional, poder-se-ia concluir que a regra-matriz do IPI é *realizar operações translativas de propriedade ou posse, mesmo que não mercantis, com produtos em fase de industrialização por pessoas jurídicas industriais ou a elas equiparadas pela lei*.

12. MELO, José Eduardo Soares de. *O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988*. São Paulo: Revista dos Tribunais 1991, p. 110. (Coleção de Textos de Direito Tributário).

Neste contexto, é intuitivo concluir que, sendo essa a regra-matriz do IPI, então é bem possível que haja conflito de competências entre a União Federal e os Estados e Distrito Federal em relação ao ICMS. Afinal, se a lei vier a equiparar a industrial todo aquele que integrar determinada cadeia de circulação de mercadoria, então haverá a incidência do IPI e do ICMS em todas as etapas econômicas, o que tornaria o IPI um imposto federal sobre circulação de mercadorias.

Segue-se, em consequência, a necessidade de a lei complementar (o Código Tributário Nacional) cumprir seu papel de dirimir conflitos de competência, conforme examinaremos nas linhas seguintes.

5. O dever constitucional da lei complementar

A partir da história do constitucionalismo brasileiro, verifica-se que, há muito, as Constituições disciplinam instrumentos normativos que não estão sujeitos aos limites territoriais da União, dos Estados Federados, dos Municípios ou do Distrito Federal. Sua vigência é nacional e sua produção não é feita por um ente político específico, mas sim pelo Estado brasileiro – fala-se nessas linhas da lei complementar.

Conforme a lição de Geraldo Ataliba,¹³ as leis nacionais superam e transcendem às circunscrições políticas internas. As leis federais, ao lado das estaduais e municipais, circunscrevem-se à área de jurisdição da pessoa a que se vinculam e somente obrigam os jurisdicionados de cada qual.

Conforme parecer de Aliomar Baleeiro, examinado por Eurico Marcos Diniz de Santi,¹⁴ não fossem as leis complementares, que, em razão de sua vigência nacional, obrigam todos os entes políticos, haveria no país uma diversidade insolúvel de normas tributárias federais, estaduais e municipais dispondo de forma diferente sobre temas como sujeição passiva, responsabilidade tributária, obrigação tributária, lançamento, crédito tributário, prescrição e decadência tributária. Poderia haver, nestes casos, violentos atentados contra os princípios da federação, da autonomia do município, da certeza do direito e da segurança jurídica.

Pois bem.

13. ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 94/95.

14. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2004. p. 86-89.

Na atual Constituição Federal, as atribuições da lei complementar para dispor sobre matérias tributárias estão dispostas no artigo 146. *In verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; [...]

E, ao examinar o citado dispositivo, a doutrina justributarista se dividiu.

Conforme aponta Clélio Chiesa,¹⁵ há uma corrente tradicionalista que, apegando-se a uma interpretação literal da Constituição Federal, defende a idéia de que a lei complementar tem três funções: a) editar normas gerais de direito tributário; b) dispor sobre conflitos de competência entre os entes tributantes em matéria tributária; e c) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Mas há doutrinadores que defendem que à lei complementar cabe apenas regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e introduzir normas gerais de direito tributário unicamente com a finalidade de dispor sobre conflitos de competência.

Aí estão as correntes dicotômica e tricotômica: uma prega que a lei complementar deve (i) dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes (e, por isso, deve disciplinar temas como base de cálculo, contribuintes, entre outros, quando se afigurar um possível conflito de competências) e (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; a outra que a lei complementar tem a função de (i) dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes, (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e (iii) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

Paulo de Barros Carvalho¹⁶ se afilia confessadamente à corrente dicotômica, dizendo que todas as tarefas a serem cumpridas pela lei com-

15. CHIESA, Clélio. *Curso de Especialização em Direito Tributário – Imunidades e Normas Gerais de Direito Tributário*. Forense: Rio de Janeiro, 2005, p. 974.

16. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 210.

plementar terão como justificava um dos argumentos sustentados por essa corrente. Vejamos:

[...] Qual a compreensão que devemos ter do papel a ser cumprido pelas normas gerais de direito tributário: o primeiro passo é saber que são as faladas normas gerais de direito tributário. E a resposta vem depressa: são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar. Pronto: o conteúdo está firmado. Quanto mais não seja, indica, denotativamente, o campo material, fixando-lhe limites. E como fica a dicção constitucional, que despendeu tanto verbo para dizer algo bem mais amplo? Perde-se no âmagô de rotunda formulação pleonástica, que nada acrescenta. Vejamos. Pode o legislador complementar, invocando a disposição do art. 146, III, a, definir espécies de tributos e suas espécies? Sim, desde que seja para dispor sobre conflitos de competência. Ser-lhe-á possível mexer no fato gerador, na base de cálculo e nos contribuintes de determinado imposto? Novamente sim, no pressuposto de que o faça para dispor sobre conflitos. E quanto à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários? Igualmente, na condição de satisfazer àquela finalidade primordial [...]

Nessa trilha também caminha Clélio Chiesa,¹⁷ ao citar lição de Roque Antonio Carrazza:

[...] Roque Antonio Carrazza, também filiado à denominada corrente dicotômica, assevera que, ao se interpretar sistematicamente o art. 146 da Constituição Federal, não sobram dúvidas de que a competência para editar normas gerais em matéria de legislação tributária desautoriza a União a ocupar-se com peculiaridades da tributação de cada pessoa política. Entender o assunto de outra forma – destaca o autor – poderia acutillar os princípios federativo, da autonomia municipal e da autonomia distrital. Assim, opina no sentido de que a lei complementar tributária só pode veicular normas gerais em matéria de legislação tributária, as quais ou disporão sobre conflitos de competência, em matéria tributária, ou regularão as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Compartilhamos do entendimento de que a competência outorgada ao Congresso Nacional, nos incisos I e II, do art. 146 da Constituição Federal, para editar normas sobre conflitos de competência entre os entes tributan-

17. CHIESA, Clélio, Op. cit, p. 975.

tes e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar está contida no que se convencionou chamar de normas gerais de direito tributário. Isto é, não se trata de uma competência estranha às normas gerais de direito tributário, são parte destas, apesar da estrutura do referido dispositivo [...]

Afiliamo-nos também à corrente dicotômica, porquanto estamos certos de que a lei complementar deve dispor sobre fatos jurídicos tributários e sujeição passiva tributária apenas se isso for necessário para dirimir conflitos de competência. Do contrário, o Estado brasileiro (verdadeiro *autor* das leis complementares) invadiria atribuições legislativas e competências tributárias reservadas aos entes políticos, o que mitigaria os princípios da federação, da autonomia municipal e da autonomia distrital.

6. A (in)validade da lei ordinária para dispor sobre a sujeição passiva em relação ao IPI

Consoante diz Târek Moysés Moussallem,¹⁸ as normas de produção normativa perfazem mecanismos responsáveis pela autocomposição do direito positivo, que, alimentando-se da linguagem da realidade social, vai tecendo seus próprios elementos. Tal conclusão é precedida da célebre aula de Hans Kelsen,¹⁹ para quem a aplicação do Direito é criação de uma norma inferior com base numa norma superior.

Está a se falar, aqui, da condição de validade das normas jurídicas: para serem válidas, devem observar suas respectivas normas de produção normativa, de modo a terem uma relação de pertinencialidade com o sistema jurídico. Lourival Vilanova²⁰ caminhou nessa trilha:

[...] Uma norma jurídica mantém sempre uma relação de pertinencialidade a um sistema. Sob o ponto de vista causal-genérico, as normas surgem dispersas, provindas de fatos sociais múltiplos, em função do equilíbrio dos fatores atuantes no interior das coletividades. Só num estágio avançado de diferenciação cultural, com a politização do poder, convergem para um centro de decisões, e dele, ao mesmo tempo, irradiam.

18. MOUSSALLEM, Târek Moysés. *Curso de Especialização em Direito Tributário* – Fontes do Direito Tributário. São Paulo: Forense, 2005, p. 113.

19. KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 261.

20. VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no Direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 57.

A reconstrução histórica, antropológica e sociológica desse processo de diferenciação opera com o conceito de causalidade sociocultural. A reconstrução conceptual, que é uma reconstrução retrocessiva dos passos que progressivamente a comunidade dá, pondo novas normas em capas culturalmente superpostas, por assim dizer, tem o sistema como um antecedente lógico das normas: a validade de uma norma é uma relação com o sistema, que é logicamente um "*prius*" (historicamente um "*posterius*"). Esse ponto de vista, conceptualmente reconstrutivo, não é uma tese ontológica sobre o ser integral do direito, é uma delimitação conceptual do objeto formal [...]

E somente é possível verificar esta relação de pertinencialidade a partir dos conceitos de *enunciação*, *enunciado* e *enunciação-enunciada*.

Enunciados são os símbolos lingüísticos documentados em um suporte físico estruturado frasicamente de acordo com as regras gramaticais, que tenham sentido e sejam capazes de transmitir uma mensagem. Enunciação, por sua vez, é o ato de enunciar. E, como um ato que é, a enunciação se esgota no momento em que o emissor do enunciado a enuncia, de modo que não é mais possível dizer quem, como, onde e quando o enunciado foi produzido.

A *enunciação-enunciada* vem a resolver esta celeuma. Esse termo designa as marcas de tempo, espaço, procedimento e pessoa que possibilitam ao intérprete reconstruir mentalmente o ato de enunciação. Em um texto normativo, é a *enunciação enunciada* que permite ao jurista identificar quando o texto foi produzido, aonde o foi, o procedimento adotado para sua produção, bem como que autoridades o introduziram no sistema.

O conceito de validade de uma norma jurídica está estreitamente relacionado ao conceito de *enunciação-enunciada*. É que uma norma jurídica será válida se pertencer ao sistema e, para isso, há de se verificar se sua produção obedeceu ao procedimento adequado, bem como se sua veiculação se deu por autoridade credenciada a fazê-lo. Em última análise, permitimo-nos dizer que é pela *enunciação-enunciada* que se verifica se uma norma foi ou não introduzida no sistema, de acordo com as normas de produção normativa.

Muito bem.

Vimos que, a princípio, a Constituição Federal teria outorgado à União a competência para instituir imposto sobre o ato de *realizar operações translativas de propriedade ou posse, mesmo que não mercantis, com produtos em fase de industrialização por pessoas jurídicas industriais ou a elas equiparadas pela lei*.

Mas, dada a possibilidade de surgimento de conflitos de competência entre a União (em sua competência para instituir o IPI) e Estados e Distrito

Federal (que têm a competência para instituir o ICMS), é a lei complementar quem deve exaurir as hipóteses de equiparação de determinada pessoa jurídica a industrial.

Por estas razões, a regra de competência do IPI que melhor se amolda aos artigos 146 e 153, IV, da Constituição Federal, é a de que a União deve instituir imposto sobre o ato de *realizar operações translativas de propriedade ou posse, mesmo que não mercantis, com produtos em fase de industrialização por pessoas jurídicas industriais ou a elas equiparadas pela lei complementar*.

Mas, pela *enunciação-enunciada* das normas que instituíram as variadas hipóteses de equiparação de determinadas pessoas jurídicas a industrial atualmente em vigor, conclui-se que não foram obedecidas as normas de estrutura aplicáveis à edição das respectivas normas de condutas aqui comentadas, porquanto as equiparações de pessoas jurídicas à condição de industrial não foram prescritas por lei complementar. E, sendo assim, as hipóteses de equiparação de determinadas pessoas jurídicas a industriais não são válidas, porquanto não carregam consigo a necessária relação de pertinencialidade com o sistema jurídico.

Nestes termos, o art. 51 do Código Tributário Nacional se afigura inconstitucional na parte em que delega à lei ordinária a atribuição de definir as pessoas jurídicas equiparadas a industrial para fins de incidência do IPI. E a lei ordinária, por sua vez, é inconstitucional na medida em que dispõe sobre tais equiparações.

7. Conclusões

Ao cabo do presente estudo, concluímos que:

- a) por meio do art. 153, IV, da Constituição Federal, e art. 51, do Código Tributário Nacional, a União deve instituir imposto sobre o ato de *realizar operações translativas de propriedade ou posse, mesmo que não mercantis, com produtos em fase de industrialização por pessoas jurídicas industriais ou a elas equiparadas pela lei*;
- b) em decorrência, é possível que venha a se concretizar conflito de competência entre a União Federal e os Estados e o Distrito Federal, porquanto se a lei equiparar a industrial qualquer um que integre determinada cadeia de circulação de uma mercadoria, então o IPI seria em verdade um imposto federal sobre circulação de mercadoria, o que configura ato sobre o qual os Estados e o Distrito Federal detêm competência para instituir imposto;

c) em face deste conflito de competência, deve a lei complementar esgotar todas as hipóteses de equiparação de determinado contribuinte a industrial para que se submeta à incidência do IPI, afinal, somente assim é que cumpre a tarefa que lhe foi atribuída pelo art. 146, III, da Constituição Federal;

d) logo, a regra-matriz de incidência do IPI deve ser entendida pela expressão “realizar operações translativas de propriedade ou posse, mesmo que não mercantis, com produtos em fase de industrialização por pessoas jurídicas industriais ou a elas equiparadas pela lei complementar”.

e) por isso, tanto o art. 51 do Código Tributário Nacional (na parte em que delega à lei ordinária a atribuição de definir as pessoas jurídicas equiparadas a industrial para fins de incidência do IPI), como as leis ordinárias que estabeleceram até hoje hipóteses de equiparação a industrial, se afiguram inconstitucionais a toda evidência.

8. Bibliografia

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 94/95.

BOTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI*. Revista dos Tribunais: São Paulo, 2002, p. 35.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18. ed. Malheiros Editores: São Paulo. 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva.

_____. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CHIESA, Clélio. *Curso de Especialização em Direito Tributário – Imunidades e Normas Gerais de Direito Tributário*. Forense: Rio de Janeiro, 2005.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Dialética.

_____. *O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, (Coleção de textos de Direito Tributário).

MOUSSALLEM, Tarek Moysés. *Curso de Especialização em Direito Tributário* – Fontes do Direito Tributário. São Paulo: Forense, 2005.

QUEIROZ, Luiz César Souza de. Regra-matriz de Incidência Tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Curso de especialização em Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad. 2004.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no Direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.