

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS.  
PORQUE OS DESCONTOS, DIFERENÇAS E ABATIMENTOS  
INCONDICIONAIS OU DEFINITIVOS NÃO POD  
DEM SER INCLUÍDOS NA BASE DE CÁLCULO DO IPI

RUY BARBOSA NOGUEIRA  
Professor Catedrático de Direito  
Tributário e Presidente do IBDT/USP

C O N S U L T A

Várias empresas fabricantes e ven  
dedoras de produtos sujeitos ao Imposto sobre  
Produtos Industrializados-IPI, solicitam nosso  
parecer para saber se, perante o texto e contex  
to da Constituição Federal de 1988 e da vigente  
legislação complementar da mesma Carta Magna, os  
descontos, diferenças ou abatimentos que conce  
dem, definitiva e incondicionalmente, sobre os  
preços ou valor da operação, continuam exclu  
dos da base de cálculo desse imposto.

P A R E C E R

I - A vigente Constituição Federal estatui expressamente que:

Art.153 - Compete à União instituir imposto sobre:

IV - produtos industrializados;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

II - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante COBRADO nas anteriores;

Art.146 - Cabe à lei complementar:

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;

Art.145 ...

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Art.150 - Sem prejuízo de outras garantias ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - utilizar tributo com efeito de confisco;

II - Qual a legislação complementar da Constituição Federal, recepcionada, vigente e eficaz em relação ao IPI, ao seu fato gerador ou hipótese de incidência e sobretudo, para o caso, a que dispõe sobre sua respectiva base de cálculo ?

A Constituição Federal de 5 de outubro de 1988, em suas Disposições Transitorias, expressamente estatui em seu art. 34, § 5º que

*"Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§ 3º e 4º."*

Portanto a legislação complementar da Constituição Federal em matéria tributária, vigente e eficaz são as disposições do Código Tributário Nacional até hoje não alteradas por nenhuma outra lei complementar que, para o caso consultado, expressamente estatuem:

Art. 46 - O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador;

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51.

Parágrafo único - Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador industrial, comerciante ou arrematante.

Art. 47 - A base de cálculo do imposto é:

II - no caso do inciso II do art. anterior:

a) o VALOR DA OPERAÇÃO de que decorrer a saída da mercadoria:

III - Por sua vez, rigorosamente de acordo com essa mesma estatuição da Lei Complementar (C.T.N.), a Lei ordinária nº 4.502, de 30.11.64, ao cuidar "do cálculo do imposto", assim dispõe:

Art. 13 - O imposto será calculado mediante aplicação das alíquotas constantes da tabela anexa sobre o valor tributável dos produtos na forma estabelecida neste capítulo.

Art. 14 - Salvo disposição especial, constitui valor tributável:

II - quanto aos de produção nacional, o preço da operação de que decorrer a saída do estabelecimento produtor, incluindo todas as despesas acessórias debitas ao destinatário ou comprador...

Parágrafo único - Incluem-se no preço do produto, para efeito de cálculo do imposto, os descontos, diferenças, ou abatimentos, CONCEDIDOS SOB CONDIÇÃO.

IV - Dando fiel cumprimento aos textos literais dessa lei, o Poder Executivo baixou o Regulamento do IPI por meio do Decreto nº 87.981, de 23.12.82, explicitando didática e por menorizadamente:

Art. 63 - Salvo disposição especial deste Regulamento, constitui o valor tributável (Lei nº 4.502/64, art.14):

II - dos produtos nacionais, o preço da operação de que decorrer o fato gerador.

§ 3º Incluem-se ainda no preço da operação, em qualquer caso, os descontos, abatimentos ou diferenças concedidos sob condição, como tal entendida a que subordina a sua efetivação a evento futuro e incerto.

V - A perfeição jurídica e didática dessa conceituação ímpar de "condição", é recepção do disposto no art.114 do Código Civil, que assim estabelece:

"*Considera-se condição a cláusula, que subordina o efeito do ato jurídico a evento futuro e incerto.*"

Como nos termos de seu art. 1º, o Código Civil Brasileiro

"*regula os direitos e obrigações de ordem privada concernentes às pessoas, aos bens e às suas relações*"

e o valor da operação, que é base de cálculo do IPI, é o preço, conceito também do Direito Privado utilizado em COBRADO, pela Constituição Federal e expressamente pelo C.T.N. que é lei complementar desta, não pode a Medida Provisória nº 69/89 nem a lei ordinária tributária nº 7.798/89, pretender alterar esses conceitos e formas do direito privado para ampliar a competência tributária em relação ao IPI, isto é, tributar além do "valor da operação" ou do "preço" por meio da distorção do próprio "fato gerador" e da "base de cálculo" do IPI. Neste sentido também atenta contra a lei complementar (C.T.N.) que assim proíbe ao legislador ordinário:

Art. 110 - *A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa*

*ou implicitamente, pela Constituição Federal, ...para definir ou limitar competências tributárias.*

O ART.15 DA MEDIDA PROVISÓRIA 69/89,  
CONVOLADO NO MESMO ARTIGO DA LEI  
ORDINÁRIA Nº 7.798/89

IV - Acontece que, por manifesto e supino erro formal e substancial, a expressão "ainda que incondicionalmente", introduzida por esse artigo afronta a Constituição e a lei complementar vigentes. A legislação ordinária a cima citada, pretende, inocuamente, incluir na base de cálculo o impossível, isto é, incluir no preço ou valor da operação, o quantum dos descontos, diferenças ou abatimentos definitivos ou incondicionais, o que é absolutamente inconstitucional e juridicamente impossível.

Com efeito.

A Medida Provisória 69/89, em seu art.15, convolado no mesmo artigo da lei ordinária nº 7.798/89, pretendendo alterar a disposição do art.14 da Lei nº 4.502, de 30.11.64 nele enxertou um parágrafo, cuja disposição fi-

nal é, apenas e tão somente uma teratologia, não sô corpo estranho dentro da tributarística como da ordem jurídico-constitucional e complementar vigentes, que somente pode ser considerada pelo intêrprete e aplicador da lei como não escrita.

VII - O citado artigo 15, ao in vês de conservar a expressão tradicional, harmônica e correta do final do parágrafo único do art.14 da Lei nº 4.502/64 "concedidos sob condição", substitui essa expressão pela antípoda: "ainda que incondicionalmente", "in verbis":

§ 2º *Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente.*

Dentro do próprio texto desse parágrafo, essa coda ou cauda "ainda que incondicionalmente" é uma "contradictio in terminis", que na lição do grande Mestre Ferrara, leva à "interpretatio abrogans", pois os descontos, diferenças ou abatimentos, que se incluem no preço ou valor da operação são e somente podem ser os concedidos a qualquer título dependente de e vento futuro e incerto, mesmo porque a "contrario

sensu", excluem os definitivos ou incondiciona-  
dos. A contradição interna é absoluta e ab-roga<sup>n</sup>  
te dessa incompatível e desarmoniosa coda ou cau<sup>da</sup>  
da.

VIII - De conformidade com toda  
a legislação complementar vigente, a base de cã<sup>l</sup>  
culo do IPI é o valor da operação ou preço que  
o contribuinte de direito, no caso, a empresa  
industrial recebe, isto é, entra para o seu pa-  
trimônio e jamais o desconto líquido, definiti-  
vo, não sujeito a condição. Se este é definitivo  
a empresa tem a faculdade, dentro do direito  
constitucional da livre iniciativa (C.F. art.19,  
IV), tanto de não fazer sequer constar os des-  
contos, diferenças ou abatimentos incondicionais  
dentro do preço como explicitá-los expressamen-  
te, precisamente para não cobrá-los.

IX - O fato de declará-los ex-  
plicitamente e não incluí-los no preço, valor  
tributável ou base de cálculo do IPI é um direi<sup>to</sup>  
decorrente não sô do princípio constitucional  
da "livre iniciativa" como do princípio consti-  
tucional da "livre concorrência" (C.F. art. 19,  
IV e art.170 "caput" e ítem IV).

X - Além de, perante a hierarquia vertical das leis, constante do art.59, II e III do Processo Legislativo da Constituição Federal ser essa disposição final do citado § 2º inválida ou não escrita, porque não pode uma Medida Provisória nem a lei ordinária contrariar, formal nem materialmente, a lei complementar da Constituição Federal, essa disposição final desse parágrafo, além de ab-rogada pelas disposições anteriores, distorce a natureza e a incidência do IPI, que somente pode ter como base de cálculo o preço ou valor da operação. O preço somente pode ser o total da quantia a receber e jamais os descontos, diferenças ou abatimentos que, definitivamente, não são "devidos" nem podem ser "cobrados" nem recebidos.

XI - Observe-se bem que o próprio texto literal da Constituição Federal, ao disciplinar, precisamente o Imposto sobre Produtos Industrializados em espécie, por meio de disposição imperativa, determina que o IPI,

*"será não cumulativo, compensando-se o que for DEVIDO em cada OPERAÇÃO com o montante COBRADO nas anteriores;" (Item II do art. 153 da C.F.).*

XII - Logo, constitucionalmente é inconcusso que os descontos, diferenças ou abatimentos concedidos definitiva e incondicionalmente, cujo quantum não é devido nem cobrado em cada operação, não é e nunca poderá ser sujeito ao IPI, isto é, não pode, por disposições literais da Constituição Federal ser incluído na base de cálculo desse imposto indireto do qual a empresa é apenas fonte ou coletora gratuita da União. Conforme ainda art.166 do C.T.N., por sua natureza jurídica de imposto indireto e conforme estabelece a própria legislação do IPI, ele é transferido ou repassado, sendo o seu encargo financeiro somente suportado pelo consumidor final. A cobrança sobre o quantum de descontos, abatimentos ou diferenças incondicionais que não são devidos nem cobrados pela empresa industrial, isto é, que estão excluídos do "preço" configura o mais nítido e autêntico CONFISCO em relação ao patrimônio da empresa, como simples coletora desse imposto indireto, senão vejamos:

### O CONFISCO

XIII - Como demonstra a unanimidade da doutrina nacional e transnacional, uma das formas mais capciosas da confiscação é pre-

cisamente o da utilização de tributo com efeito de confisco. Por isso mesmo é que, separando expressiva e transparentemente o próprio Poder de Tributar já convolado pelo legislador Constituinte em DIREITO DE TRIBUTAR, a atual Constituição Federal, dentro "Das Limitações do Poder de Tributar", veda aos próprios legisladores, "utilizar tributo com efeito de confisco" (art.150, IV).

Tanto é confisco tributário a absorção pelo tributo da totalidade do valor da situação ou do bem tributado, como qualquer parcela que exceda à medida prefixada e autorizada pela Constituição.

XIV - Qual a conceituação científica de CONFISCO TRIBUTÁRIO ?

No vol.IV, págs.183 a 187 da célebre Encyclopaedia of the Social Sciences, dirigida por um dos mais famosos financistas e tributaristas deste orbe, que foi o eminente Professor Edwin R.A.Seligman (edição The Macmillan Company, New York, 1930), no verbete CONFISCATION, de autoria do igualmente notável Mestre Carl Joachim Friedrich, ressalta este em inglês, cujos trechos assim traduzimos:

"É conseqüentemente urgente que a CONFISCAÇÃO não pode ser usada para configurar o legítimo exercício do Poder de Tributar ou do domínio iminente ou da condenação da propriedade privada como apreçamento, posto que mesmo este sō é permitido dentro do DIREITO INTERNACIONAL DA GUERRA."

.....

"Em vista de todas essas tentativas, é auspicioso e singular que a ASSOCIAÇÃO DE DIREITO INTERNACIONAL tenha decidido:

"...é em geral reconhecido pelas Constituições, pelos Códigos Civis ou pela Common Law dos Países civilizados que, a propriedade privada, não pode ser expropriada sem indenização" e que "tanto quanto a questão da imunidade da propriedade privada contra o confisco, nasce dentro das relações internacionais, este mesmo princípio que é aceito de modo generalizado"."

Concluindo este seu inextinguível trabalho, este grande Mestre assim conceitua o CONFISCO:

"é um princípio reconhecido por todas as

nações que os direitos de propriedade não podem ser transferidos pela ação de autoridades públicas, de um particular para outro, NEM PODEM ELAS SER TRANSFERIDAS PARA O TESOURO PÚBLICO, a não ser para uma finalidade publicamente reconhecida e AUTORIZADA PELA CONSTITUIÇÃO" (grifos da tradução).

XV - Se, pois, pela vigente Constituição Federal do Brasil é VEDADO "utilizar tributo com efeito de confisco", a exigência, a falso título de IPI é CONFISCO.

XVI - "Last, but not least", a indigitada teratologia jurídica ainda atenta contra o princípio constitucional da "CAPACIDADE ECONÔMICA" prevista no § 1º do art. 145 da Constituição Federal de início transcrito, pois pretende incluir na base de cálculo do IPI, parcela "fictícia", apenas gráfica que, sem nenhum conteúdo econômico e ainda sem nenhuma pertinência ou atributividade, pois são parcelas não de vidas nem cobradas. Nem mesmo por "ficção jurídica" poderia ser criada, pois como ensina o grande Jusfilósofo Rudolf Stammler em seu Tratado de Filosofia do Direito, a "ficção jurídica"

somente é válida dentro da harmonia de um sistema, isto é, não pode ser criada como categoria jurídica de desarmonia (Tradução da 2a. edição alemã, Editorial Reus, Madrid, 1930, nº 125 - Las Llamadas Ficciones Jurídicas, págs. 318/321).

XVII - No caso concreto, em face da legislação constitucional e complementar vigentes em nosso País, a citada expressão atípica "ainda que incondicionalmente" por sua absoluta inconstitucionalidade deve ser considerada não escrita.

.x.x.x.

Por todo o exposto, nosso parecer é no sentido de que os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a título definitivo ou incondicional, isto é, sob condição que não subordina a sua efetivação a evento futuro e incerto, continuam excluídos do valor tributável ou base de cálculo do IPI, por que a citada expressão "ainda que incondicionalmente" é manifestamente inconstitucional, tanto formal como materialmente.

São Paulo, 23 de novembro de 1989