

IPI – BASE DE CÁLCULO (“PAUTA FISCAL”)

STF. TEMA 324 DE REPERCUSSÃO GERAL

*José Eduardo Soares de Melo*¹

Sumário: Introdução – 1. IPI – Bases de cálculo. Elementos fundamentais. Legalidade – 2. IPI. Base de cálculo. Inconsistência da fixação de “pautas.” Violação do princípio da capacidade contributiva – 3. Injurídica flexibilidade do princípio da legalidade tributária – 4. Argumentos para a fixação da “pauta” (em montante superior ao valor da operação) desprovidos de juridicidade – 5. Base de cálculo do IPI (valor operação livremente acertada pelos particulares) distingue-se de alíquota (valor estabelecido em lei, sem interferência os particulares) – Conclusão.

INTRODUÇÃO

Análise de diretriz firmada pelo STF constante do acórdão seguinte:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 324. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. CÁLCULO. ESTABELECIMENTO DE VALORES PRÉ-FIXADOS (“PAUTAS FISCAIS”). RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. INEXISTÊNCIA. CONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 3º DA LEI ORDINÁRIA 7.798/1989”.

1. Doutor e Livre Docente em Direito Tributário. Professor Titular da Faculdade de Direito da PUC-SP (2012-2016). Visiting Scholar da U.C.Berkeley (Califórnia).

1. O Imposto sobre Produtos Industrializados, previsto nos artigos 153, IV, e § 3º, da Constituição Federal, e 46 a 51 do CTN, é de competência da União e incide sobre o *produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoamento para o consumo* (art. 46, parágrafo único, do CTN).

2. O artigo 146, III, a, da CF/1988 dispõe que compete à lei complementar definir normas gerais acerca da definição de tributos e dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), recepcionado pela Constituição de 1988 como lei complementar, regulamentou o IPI, definindo que a base de cálculo do imposto é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria.

3. A Lei 7.798/1989, objeto de conversão da Medida Provisória 69, de 19 de junho de 1989, trouxe em seu artigo 3º que o Poder Executivo poderá estabelecer classes de valores a serem pagos a título de IPI, para determinadas bebidas e alimentos.

4. As chamadas “pautas fiscais” estabelecem os valores de referência para a base de cálculo do imposto e têm como escopo facilitar a tributação e evitar a evasão fiscal. O Fisco utiliza valores pré-fixados para enquadramento do produto, buscando eliminar a possibilidade de manipulação dos preços da operação.

5. Tal mecanismo, enfim, facilita a fiscalização tributária e evita a sonegação fiscal.

6. A reserva legal no âmbito do direito tributário significa que todos os aspectos da regra matriz da hipótese de incidência tributária, seja os elementos antecedentes da norma (material, temporal e espacial), seja os consequentes (quantitativo e pessoal), devem ser taxativamente regulados por lei em sentido estrito.

7. Entretanto, tanto a doutrina tributária mais moderna, quanto esta CORTE SUPREMA, vêm empregando ideia mais flexível do princípio da legalidade tributária, permitindo, por vezes, o complemento de determinado aspecto da obrigação tributária mediante ato infralegal, desde que a lei trace os limites à regulamentação pelo Executivo.

8. Quanto ao tema, veja-se trecho do voto do ilustre Min. DIAS TOFFOLI nos autos do RE 838.284 que julgado sob o rito da repercussão geral (Tema 829), fixou a tese de que *Não viola a legalidade tributária a lei que, prescrevendo o teto, possibilita o ato normativo infralegal fixar o valor de taxa em proporção razoável com os custos da atuação estatal, valor esse que não pode ser atualizado por ato do próprio conselho de fiscalização em percentual superior aos índices de correção monetária legalmente previstos.*

9. A Lei 7.798/1989 tratou apenas de regulamentar o que já estava disposto no CTN, conceituando, portanto, o que seria valor da operação para fins de definição da base de cálculo do IPI. A legislação aplicável ao IPI cuidou de trazer todos os aspectos da regra matriz de incidência tributária, de forma que ao Poder Executivo foi delegada apenas a possibilidade de esmiuçar o conceito de valor da operação para fins de determinar o valor do IPI a ser pago.

10. Não houve qualquer alteração da base de cálculo; apenas se instituiu uma técnica de tributação que leva em consideração o próprio valor da operação comumente verificada no mercado, em respeito, portanto, ao que determina o CTN.

11. Do mesmo modo, não há falar em usurpação do arquétipo constitucional e legal que regulamenta a matéria. Confirma esse entendimento o disposto no artigo 1º da Lei 8.218/1991, que, ao delegar ao Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento a possibilidade de alterar os valores do IPI, impôs que a alteração deve ser dar *até o limite que corresponder ao que resultaria da aplicação da alíquota a que o produto estiver sujeito na TIPI sobre o valor tributável.*

12. Assim, a instituição de classes de valores utiliza como parâmetro o preço convencional do produto (valor médio costumeiramente cobrado). Logo, é evidente que o preço do produto não perdeu seu caráter essencial na definição do valor a ser cobrado, o que demonstra a compatibilização da Lei 7.798/1989 com a sistemática do CTN.

13. Recurso extraordinário a que se dá provimento, para julgar improcedente o pedido inicial. Tese de repercussão geral: “É constitucional o artigo 3º da Lei 7.798/1989, que estabelece valores pré-fixados para o IPI.”

(RE 602.917 RIO GRANDE DO SUL – Red. p/acórdão Min. Alexandre de Moraes – Plenário – sessão de 29.06.2020 – *Dje* 21.10.20).

COMENTÁRIOS

1. IPI – BASES DE CÁLCULO. ELEMENTOS FUNDAMENTAIS. LEGALIDADE.

A base de cálculo constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário, tendo por objetivo quantificar o objeto da imposição fiscal, como elemento nuclear, verdadeiro cerne da hipótese de incidência normativa.

Embora os demais aspectos sejam importantes na fixação dos componentes da relação jurídico-tributária – como as materialidades, as figuras do credor e do devedor, e as coordenadas de tempo – a grandeza contida no tributo, transformada em expressão numérica, somente é factível pelo conhecimento preciso da base impositiva, caracterizadora do *quantum* devido pelo contribuinte.

Os atos, fatos, operações, situações e negócios – componentes das materialidades – contêm ínsitas grandezas econômicas que passam a ser reveladas, ou explicitadas, pelo editor da norma impositiva.

Plenamente questionáveis as construções teóricas que abrem margem de discricionariedade ao legislador para estabelecer a base de cálculo, segundo variáveis modulações mais abrangentes e flexíveis.

Tenho imensa dificuldade em aceitar o comportamento aberto do legislador em escolher índices, magnitudes, parâmetros valorativos da base de cálculo, que não guardem correlação

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

com o princípio da capacidade econômica e com a materialidade específica do tributo, ínsita no aspecto pessoal, também intimamente vinculada ao fato tributário previsto normativamente.

No âmbito da legalidade, a CF determina categoricamente o seguinte:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III – estabelecer as 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*”.

No que concerne ao IPI, o CTN preceituara o seguinte:

“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”.

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

(...)

II – no caso do inciso II do artigo anterior:

a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;

b) na falta de valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente”.

Na temática da legalidade revela importância o exame da necessidade, ou impedimento, de lei complementar para estabelecer regras dos tributos, quer quanto aos seus elementos estruturadores, quer no atinente às normas gerais que lhes possam ser aplicáveis.

Considerando que a Constituição dispôs sobre as específicas competências de cada ente tributante, em razão de

determinadas materialidades, a lei complementar não se revela adequada para dirimir eventuais controvérsias, entendendo-se como mero veículo de natureza interpretativa.

As leis complementares da CF (art. 59, II), que preveem a necessidade de quórum qualificado (maioria absoluta – art. 69), têm, essencialmente, a função e a finalidade de integrar a eficácia das normas constitucionais, revestindo a natureza formal de lei nacional, produto do Estado total (global), que inspira, fundamenta e determina a edição de normas federais, estaduais e municipais, caracterizadas como ordens parciais do Estado brasileiro.²

Estas considerações demonstram que o art. 146 da CF confere à lei complementar um mais abrangente âmbito de validade em matéria tributária, como não se continha na Constituição anterior.

Por conseguinte, havendo o CTN (natureza jurídica de lei complementar) fixado a base de cálculo do IPI (valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria), não poderia legislação ordinária (Lei 7.798/89) atribuir ao Poder Executivo o direito de estabelecer classes de valores a serem pagos a título de IPI, para determinadas bebidas e alimentos.

Pontual a conclusão da Min. Rosa Weber (relatora do RE 602917/RS) no sentido de que o art. 3º da Lei 7.798/1998 efetivamente alterou a base de cálculo do IPI sem a observância de lei complementar, incorrendo em inconstitucionalidade formal, prevalecendo a disciplina do art. 146, III, *a*, da Constituição.

2. IPI. BASE DE CÁLCULO. INCONSISTÊNCIA DA FIXAÇÃO DE “PAUTAS.” VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.

A Lei federal 7.798/1989 - com relação às bebidas frias (cerveja, refrigerante e água) – possibilitara a adoção de singular tratamento tributário:

2. José Eduardo Soares de Melo. *Curso de Direito Tributário*, Quartier Latin, 2018, 11ª. ed., p. 224.

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

“Art. 3º O Poder Executivo poderá, em relação a outros produtos dos capítulos 21 e 22 a TIPI, aprovada pelo Decreto nº 97.410, de 23 de dezembro de 1988, estabelecer *classes de valores correspondentes o IPI a ser pago*.

§ 1º Os valores de cada classe deverão corresponder ao que resultaria da aplicação da alíquota ao que o produto estiver sujeito ao TIPI, sobre o valor tributável numa operação normal de venda.

§ 2º. As classes serão estabelecidas tendo em vista a espécie do produto, capacidade e natureza do recipiente.

§ 3º. Para efeitos de classificação dos produtos nos termos de que trata este artigo, não haverá distinção entre os da mesma espécie, com a mesma capacidade e natureza do recipiente”.

O IPI das bebidas frias passou a ser cobrado considerando simplesmente o tipo da bebida e o volume em que a comercialização seria realizada. Assim, segundo consta do acórdão do STF, a cada venda de um barril de cerveja, o contribuinte se tornava devedor de NCz\$0,25 a título de IPI, independentemente do preço da comercialização daquele barril.

Adotara a técnica de “tributação *ad rem*” que considera para a base de cálculo a quantidade de produtos, desprezando a proporcionalidade dos produtos com preços distintos, sendo tributados pelo mesmo valor.

Diversas modificações foram introduzidas na mencionada sistemática: Lei 11.727/08 centrada no “valor a operação”; Lei 10.833/03, alterada pela Lei 11.727/08 concedendo opção ao industrializador em regime especial de tributação relativo ao valor-base, ou por litro, por tipo de produto e por marca comercial, baseado em preço de referência; e Lei 13.097/15 dispendo sobre valor mínimo unitário.

As “*pautas fiscais*” (correspondentes às “classes de valores) consistem na fixação (ou ficção) de base de cálculo, sendo estranhas ao preço dos produtos, tomando-se em conta um determinado valor artificial, segundo critérios administrativos (ou fazendários), que não mantém nenhuma correspondência com a realidade dos negócios jurídicos concernentes à venda de produtos industrializados e o respectivo preço.

Há mais de 35 anos o judiciário já havia repudiado essa forma de quantificação de valor tributável, nos termos seguintes:

STF

“Constitucional – Imposto de Circulação de Mercadorias – **Inconstitucional a cobrança baseada em Pauta de Valores Mínimos, com desprezo do critério natural de valor da operação**, definido no at. 2º do Dec.-lei 406, de 31.12.68 (Repr. nº 1.231-SC – Pleno – rel. Min. Décio Miranda – j. 9.5.85 – DJU de 7.6.85 – RTJ vol. 114, p. 494). Grifei.

STJ

“1. Pacificou-se a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que a cobrança do ICMS com base nos valores previstos em pauta fiscal fere os arts. 97, I e 148 do Código Tributário Nacional e as demais regras do sistema tributário (...)”.

(REsp nº 147.950-MG – 2ª. T. – rel. Min. João Otávio Noronha – j. 18.11.2004 – DJU 1 de 1.2.2005, p. 462).

“É ilegal a cobrança do ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal”.

(Súmula nº 431). Grifei.

O CTN não trata propriamente de “falta de valor”, que somente poderia ser cogitada nos casos de transferência de produtos em que o valor não constitui elemento fundamental, como acontece na doação, troca, circulações entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, ou, ainda, em meras etapas intermediárias do ciclo econômico.

Diante da inexistência do valor do produto, a legislação objetivaria apresentar uma expressão numérica mais consentânea, ou aproximada possível, da realidade econômica, louvando-se em diversas espécies de preços (corrente, similar, de mercado mais recente) – ex vi do disposto no at. 47, II, b, do CTN. Os critérios normativos seriam razoáveis, permitiriam configurar a segurança desejável ao crédito tributário, e seriam aceitáveis somente nos casos em que os valores cogitados não fossem substancialmente diferentes dos negócios normalmente realizados pelo contribuinte.

Não há dúvida que o contribuinte poderá apresentar objeção no caso de demonstrar que os tributos foram quantificados em montante superior ao efetivamente devido, evidenciando a prática de condenável arbitramento, violando o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF).

Considerando-se que a tributação interfere no patrimônio das pessoas, de forma a subtrair parcela de seus bens, não há dúvida que será ilegítima (e inconstitucional) a imposição de ônus superiores às forças desse patrimônio.

É imperiosa a existência de correlação lógica, uma especial proporcionalidade entre a base de cálculo do IPI, e a materialidade do tributo, não se positivando esta situação no caso em que o contribuinte (industrial, etc.) pactua um determinado valor (preço) a ser recebido do adquirente, e sobre o qual será calculado o imposto, e a imposição tributária ignora e desrespeita a realidade operacional.

Inexistindo o indispensável embasamento econômico, o Fisco exige que o aludido cálculo seja realizado sobre um valor superior ao real; sendo certo que, nesta situação, o contribuinte será obrigado a recolher um valor maior de IPI (“pauta”), que não guarda nenhuma proporcionalidade com o valor acertado com o adquirente do produto.

3. INJURÍDICA FLEXIBILIDADE DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.

A fixação da base de cálculo mediante ato infra legal não poderia, em absoluto, decorrer do simplista argumento de que estaria amparada em doutrina mais moderna, ao arrepio de superior princípio constitucional (arts. 5º, II; 150, I, da CF), que consubstancia os valores de certeza e segurança jurídica.

Imperiosa a plena observância do princípio da tipicidade cerrada, em que o legislador contempla todos os elementos da hipótese de incidência tributária relativos à obrigação principal, inclusive, e especialmente no tocante à base de cálculo.

Não se revela adequada a invocação do Tema 829 de repercussão geral (RE 838.284), porque trata de fixação do valor de “taxa” em proporção com os custos da atuação estatal, por ato normativo infralegal.

Realmente, as taxas têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (art. 77 do CTN).

A taxa é a remuneração de uma atividade vinculada ao poder público, regendo-se pelo princípio da retributividade, em razão do que somente as pessoas políticas têm condição de auferir o respectivo custo mediante procedimentos administrativos objetivando a específica apuração de valores. Esta situação é totalmente distinta das operações com produtos industrializados em que compete às pessoas privadas, de modo exclusivo, a fixação de um determinado preço.

A mesma consideração jurídica se aplica à invocação de julgado relativo à contribuição ao “Seguro de Acidente do Trabalho” (SAT), em que se aceitara a circunstância da lei haver deixado para o regulamento a complementação dos conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave” (RE 343446), que veio a ser objeto de diretriz firmada pelo STJ:

“A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro” (súmula 351).

Com efeito, no SAT revelam-se as peculiaridades das atividades empresariais, razão pela qual tratar-se-ia de base calculada do tributo demandando apurações específicas segundo critérios administrativos, compreendendo um verdadeiro arbitramento, como ocorre para efeitos do IPTU mediante a adoção de Mapas de Valores Genéricos, que representam a

utilização de um critério objetivo para a apuração do valor venal dos imóveis.³

Argumenta-se que, na tributação da propriedade imobiliária, também é o mercado que define a base de cálculo *in concreto*. No caso do IPVA o Poder Executivo também divulga, através de ato normativo seu, os valores de mercado dos veículos, considerando a marca, o modelo, a espécie e o ano de fabricação.⁴

Nesta matéria o STF reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional, consubstanciada nos termos seguintes:

“(…) Possui repercussão geral a matéria consistente em saber se viola o princípio da legalidade tributária lei que delega à esfera administrativa, para efeito de cobrança do IPTU, a avaliação individualizada de imóvel não previsto na lei que aprova a Planta Genérica de Valores, como os decorrentes de parcelamento do solo urbano e de inclusão de área, anteriormente rural, em zona urbana após a edição da Planta Genérica de Valores”.

(Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo 1.245.097 – Paraná – rel. Min. Dias Toffoli – Plenário – 9.4.2020).

4. ARGUMENTOS PARA A FIXAÇÃO DA “PAUTA” (EM MONTANTE SUPERIOR AO VALOR DA OPERAÇÃO) DESPROVIDOS DE JURIDICIDADE.

O acórdão entendera que as chamadas “pautas fiscais” têm como escopo (i) facilitar a tributação e a fiscalização; (ii) evitar a evasão fiscal; (iii) eliminar a possibilidade de manipulação dos preços da operação; (iv) obviar a dificuldade e a

3. Aires F. Barreto. *Curso de Direito Tributário Municipal*. Editora Saraiva. 2009, p.158.

4. Alberto Macedo. “Tribunais Superiores; IPTU, Princípio da Legalidade e Distinção entre Base de Cálculo e Base Calculada; ITBI e o seu Critério Temporal à Luz do Artigo 116 do CTN”. *Temas de Direito Tributário. Em Homenagem a Gilberto de Ulhoa Canto*. Gustavo Brigagão e Juselder Cordeiro da Mata – organizadores - Vol. 1, 2020, ABDF e Arraes Editores, pp. 27 e 28.

perda da arrecadação; (v) impedir que o vendedor/comprador ajustem um preço convencional do produto, mas contabilizem preço diverso.

Constata-se que as justificativas apontadas interferem no negócio jurídico avençado pelos contratantes, prejudicando o princípio da autonomia da vontade dos particulares - que faculta exclusivamente às partes fixar o valor pertinente à realização dos negócios jurídicos -, desestruturando o arquétipo da norma de incidência do tributo.

Na realidade, as situações apontadas deveriam ser objeto de medidas a serem tomadas pela Receita Federal junto aos participantes da venda dos produtos, uma vez que a fiscalização constitui um autêntico poder-dever cometido às Fazendas, prestigian-do os propalados princípios da supremacia do interesse público sobre o privado, e da indisponibilidade dos créditos tributários.

Nesse mister obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência (art. 37 da CF), tendo o fisco o justificável direito de obter esclarecimentos das pessoas (físicas e jurídicas), objetivando apurar a regularidade do cumprimento das obrigações tributárias.

Entretanto, os procedimentos fazendários não podem estribar-se em meras conjecturas (presunção, indício, ficção), para ser apurado o valor tributável efetivamente correto nas operações com produtos industrializados, podendo efetuar levantamentos de distinta natureza (econômico, físico, e de produção).

Extrema cautela deve ser tomada no tocante à aplicação indiscriminada do aventado princípio da praticabilidade, que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis para tornar simples e viável a execução das leis, com o objetivo de economicidade e exequibilidade, de modo a evitar a investigação exaustiva do caso isolado, a dispensa da colheita de provas difíceis ou mesmo impossíveis em cada caso concreto.⁵

5. Misabel Abreu Machado Derzi. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo, RT, 1988, pp. 104-105.

Assim, para a legitimidade dos elementos componentes do tipo tributário, deve ser procedida à devida reflexão: a) as *presunções*, ainda que veiculadas por lei, traduzem meras suposições a serem consideradas em matéria de prova, suscetíveis de valoração e oposição; b) as *ficções jurídicas* representam autênticas normas, com seus respectivos atributos, devendo ser coerentes com os postulados constitucionais; c) os *indícios* consistem em meros dados que podem compor ou integrar uma presunção, sem jamais corporificar hipótese de incidência.⁶

5. BASE DE CÁLCULO DO IPI (VALOR OPERAÇÃO LIVREMENTE ACERTADA PELOS PARTICULARES) DISTINGUE-SE DE ALÍQUOTA (VALOR ESTABELECIDO EM LEI, SEM INTERFERÊNCIA OS PARTICULARES).

Não há fundamento jurídico para se aceitar a assertiva constante do julgado de que “as alíquotas e bases de cálculo estão umbilicalmente vinculadas, de forma que a alteração de uma, necessariamente repercutirá na outra. Assim em uma interpretação sistemática, podemos concluir que, quando a Constituição permitiu a alteração de alíquotas do IPI pelo Poder Executivo, houve outorga implícita da possibilidade de alteração da base de cálculo”.

Embora “base de cálculo” e “alíquota” integrem o aspecto quantitativo da hipótese de incidência do tributo, não se confundem e possuem tratamento jurídico diferenciado.

A *base de cálculo* do imposto integra o elemento quantitativo da tributação, tendo em vista a respectiva e determinada grandeza econômica pertinente ao negócio jurídico.

É definida como:

‘Uma perspectiva mensurável do aspecto material da h.i., que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para determinação, em cada obrigação tributária concreto, do *quantum debeatur* (...);

6. José Eduardo Soares de Melo. “Presunções no Direito Tributário”. *Caderno de Pesquisas Tributárias* vol. 9, São Paulo, Resenha Tributária, 1984, pp. 331-356.

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

A importância da base de cálculo é nuclear, já que a obrigação tributária tem por objeto sempre o pagamento de uma soma em dinheiro, que somente pode ser fixada em referência a uma grandeza prevista em lei e ínsita no fato imponible, ou dela decorrente, ou com ela relacionada”.⁷

A base de cálculo deve ater-se, irrestritamente, aos parâmetros constitucionais e ao fato imponible, sendo que a circunstância de a Constituição não ter indicado os elementos quantificadores dos tributos não significa que o legislador ordinário esteja livre para instituí-los, como melhor lhe aprouver.

Não há dúvida que, para a consideração da base imponible, o legislador deve ater-se à sua íntima vinculação com a materialidade do tributo e sua correspondência com a capacidade econômica do contribuinte, ínsita no aspecto pessoal, também pertinente ao fato tributário previsto normativamente.

A *alíquota* apenas representa parte, quota ou fração da base de cálculo, constituindo (esta sim) a efetiva grandeza da materialidade tributária. Embora participe da configuração do elemento valorativo do *quantum* a ser devido pelo contribuinte, vislumbra-se nítida dissociação entre base de cálculo e alíquota.

A propósito das espécies de alíquotas, precisos os ensinamentos seguintes:

“Evidentemente só tem cabimento a alíquota *ad valorem* quando a base imponible seja o valor da coisa posta como aspecto material da hipótese de incidência. Quer dizer, se a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência for um valor, expresso em dinheiro, então a alíquota poderá ser um percentual. Se, como é raro – a base imponible for outra (peso, volume, tamanho, capacidade etc.) – já a alíquota deverá multiplicada pela base imponible (...)”⁸

A CF confere tratamento especial para a “alíquota” ao dispor que é facultado ao Poder Executivo, atendidas as

7. Geraldo Ataliba. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed., 8. Tir. São Paulo: Malheiros 1999, §§ 43.1 e 43.17

8. Geraldo Ataliba, *ob. cit.*, p. 108.

condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas de determinados impostos (inclusive o IPI, previsto no inciso IV, do art. 153). Nem se trataria de exceção, ou deformação, do princípio da legalidade porque a flexibilização das alíquotas limitam-se a tetos (máximo e mínimo) estabelecidos em lei.

Entretanto, a CF não contém nenhum específico regime relativo a “base de cálculo” do IPI, razão pela qual não se pode conferir interpretação extensiva no sentido de que também fora outorgada competência ao Executivo para alterar bases de cálculo. Em consequência, diante da absoluta ausência de previsão constitucional, o Presidente da República somente tem competência para expedir decretos e regulamentos para a fiel execução das leis (art. 84, IV, da CF).

O Executivo não tem o poder de inovar a ordem jurídica, e nem estabelecer normas que disponham sobre a criação, modificação, e extinção dos tributos, sequer modificar conceitos atinentes à base de cálculo desprezando matéria prevista no CTN, que é dotado de *status* de lei complementar. Ademais, há que se observar a seletividade, a não-cumulatividade, a não incidência sobre produtos industrializados destinados ao exterior, e a redução de seu impacto sobre a aquisição de bem de capital pelo contribuinte (§ 3º, art. 153).

CONCLUSÃO

A adoção de “pauta fiscal” para a consideração de base de cálculo do IPI, por meio de lei ordinária e atos administrativos, não se reveste de plena legitimidade uma vez que se trata de matéria de exclusiva competência de lei complementar (natureza do CTN).

Embora a postura do STF possa implicar em tormentoso precedente para as demais imposições tributárias, o Tema 324 de Repercussão Geral contém alcance limitado não só porque encontra-se restrito às denominadas bebidas frias (cerveja, refrigerante, água), mas também pelo fato do preceito aplicável (art. 3º, da Lei n. 7.798/89) haver sofrido significativas modificações.

Mesma para a aplicação desta específica temática, o operador do direito não poderá ater-se exclusivamente à concisa e restrita tese de repercussão geral (“é constitucional o artigo 3º da Lei 7.798/1989, que estabelece valores pré-fixados para o IPI”), mas deverá levar em conta os inúmeros e diversificados fundamentos, argumentos, ponderações, e limitações constantes do acórdão do STF.

De qualquer modo, não se pode desprezar o princípio da tipicidade cerrada – contendo todos os elementos da norma de incidência tributária – sob o argumento de “extrafiscalidade”, “facilitação da tributação e da fiscalização” – o que, sem dúvida, acarreta violação aos princípios da legalidade, capacidade contributiva, e segurança jurídica.